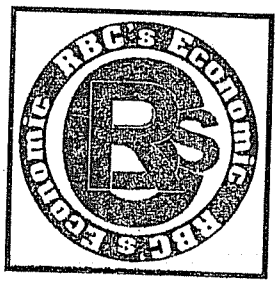

المحاسبة الدولية
ومعاييرها

منشورات جامعة دمشق
كلية الاقتصاد

المحاسبة الدولية ومعاييرها

الدكتور
حسين القاضي
أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور
مأمون حمدان
أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

جامعة دمشق

١٤٣٢-١٤٣٣ هـ
٢٠١١ - ٢٠١٢ م

الفهرس

الموضوع	الصفحة
المقدمة	7
الباب الأول	9
الإطار النظري والتاريخي للمحاسبة الدولية	
الفصل الأول: مخاطر تباين الممارسات المحاسبية	11
تمرينات الفصل الأول	30
الفصل الثاني: مدخل التخطيط المركزي الشامل	33
تمرينات الفصل الثاني	65
الفصل الثالث: المدخل الضريبي	67
تمرينات الفصل الثالث	82
الفصل الرابع: مدخل المستثمر	83
تمرينات الفصل الرابع	118
الباب الثاني	119
معايير المحاسبة الدولية وتطبيقاتها العملية	
الفصل الأول: ظهور معايير المحاسبة الدولية وتطورها	121
تمرينات الفصل الأول	179
الفصل الثاني: محاسبة الأصول وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية	181
تمرينات الفصل الثاني	264
الفصل الثالث: المحاسبة عن حقوق الملكية والالتزامات	269
تمرينات الفصل الثالث	283

الفصل الرابع: موضوعات محاسبية مختارة ومعالجتها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية 285
تمرينات الفصل الرابع 353
الفصل الخامس: إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية 355
تمرينات الفصل الخامس 408
المراجع العلمية 409
المصطلحات العلمية 413

المقدمة

رافقت المحاسبة نشوء الحضارة وتطورها، ولم تكن مجرد نظام كمّي مدين ودائن، بل كانت تلبّي متطلبات التطور الاجتماعي والاقتصادي والسياسي.

فقد كان لنشوء الدول القومية الصاعدة في القارة الأوربية أثرها على النظام المحاسبي والبيانات المحاسبية التي مثّلت مخرجاته، إذ أنَّ هذه الدول الصاعدة كانت محصلة للاختراعات العلمية الحديثة، وإرساء النظام الديموقراطي وما يقتضيه من حريات سياسية واقتصادية والتزامات على المستثمرين بدفع ضريبة الأرباح التي كانت تمثل المصدر الأساسي الأكثر عدالة لتمويل موازنة الدولة ومصروفاتها المختلفة. لذا كانت هذه الدول الناشئة مصرّة على تقيد المشروعات المختلفة الخاضعة للضريبة بنظام محاسبي يعتمد على قواعد محددة ويفصح عن قوائم مالية تبيّن ذلك الربح الخاضع للضريبة مقاساً على أساس القواعد المحددة بحسب القوانين والأنظمة النافذة، وهذا يضمن تحقق الضريبة بطريقة موحدة، كما يقدّم ضماناً للبنوك التي كانت تتولى تمويل القطاع الخاص، ولعلَّ أهمَّ الدول الرائدة في هذا المجال ألمانيا وفرنسا التي أدّت دوراً رائداً في دول القارة الأوربية كافة ماعدا المملكة المتحدة.

لكنَّ الصراع الاقتصادي الذي عاشته القارة الأوربية في القرن العشرين وما رافقه من صراع أيديولوجي وحروب شملت معظم أنحاء القارة الأوربية مع الكثير من دول العالم، إلى نشوء دول تتبنى النظام الشيوعي بقيادة الاتحاد السوفييتي السابق، هذا النظام الذي كان يمثل صيغة تطبيقية للنظرية الماركسية في الاقتصاد السياسي، والتي تعتمد على ملكية الدولة للقطاع الاقتصادي واعتمادها على التخطيط المركزي الشامل بهدف إعادة توزيع الدخل القومي وتحقيق تنمية اقتصادية شاملة، وهذا يحتاج إلى الاعتماد على حسابات اقتصادية قومية، تبنى على نظم محاسبية موحدة تسهّل على المخططين الاقتصاديين بناء

الخطط الاقتصادية الشاملة على أساس بيانات محاسبية متجانسة من حيث نظم القياس المحاسبي أو الإفصاح الذي بات يعتمد على دليل موحد للحسابات لتمكين المخططين من جمع البيانات المحاسبية بسهولة ويسر. ومن الطبيعي أن يؤدّي ذلك إلى إعطاء الأولوية للقياس الاقتصادي للدخل والناتج القومي (والقيمة المضافة) ووضع قواعد للقياس المحاسبي أكثر تحديداً من النموذج الأوربي.

على أنّ النموذج الأنجلوساكسوني لم ينطلق من حاجة الضرائب والمصارف كما في المدخل الأوربي، ولا من حاجة المخطط الاقتصادي كالمدخل الاشتراكي، بل انطلق من حرية المستثمر وتقيده بتعليمات البورصة. وقد مثّلت التجربة الأمريكية النموذج المتقدّم في هذا الاتجاه حيث لم تعتمد على القانون والإلزام بل اعتمدت على المنظمات المهنية التي وضعت معايير للقياس والإفصاح المحاسبي يمكن تطويرها بقرارات تعتمد على دراسات تقدمها المنظمات المهنية التي تراعي تطور الحاجات الاقتصادية والاجتماعية المتجددة.

وقد آل الصراع الذي شهدته البشرية حتى الآن إلى سقوط النموذج السوفييتي وانتصار النموذج الأنجلوساكسوني الذي كان له تأثيرٌ عميقٌ على معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية من قبل لجنة المعايير الدولية التي وضعت معايير تأمل في تطبيقها في كافة دول العالم.

ويهدف هذا الكتاب إلى استعراض التجارب الدولية المختلفة بالإضافة إلى عرض نموذجٍ شاملٍ عن المعايير الدولية المعمول بها وتطبيقاتها من خلال حالات عملية .

المؤلفان

الباب الأول

الإطار النظري والتاريخي للمحاسبة الدولية

I

الفصل الأول : مخاطر تباين الممارسات المحاسبية

الفصل الثاني: مدخل التخطيط المركزي الشامل.

الفصل الثالث: المدخل الضريبي.

الفصل الرابع: مدخل المستثمر.

الفصل الأول

مخاطر تباين الممارسات المحاسبية

أهداف الفصل :

1- الطبيعة المتباينة للممارسة المحاسبية.

2- أثر التباين على القياس المحاسبي.

3- أثر التباين على القوائم المالية.

المقدمة

نشأت المحاسبة تلبية لحاجات مشروعات الأعمال المختلفة، وكانت السياسات المحاسبية المتبعة في المشروع تعكس اتجاهات إدارة المشروع، وإن شعار الحرية الاقتصادية الذي انطلقت من خلاله الثورة الصناعية في المجتمعات الرأسمالية، لم يكن يعني حرية المنافسة بين المشروعات الاقتصادية مع بعضها بعضاً، بل كان يعني أيضاً ترك الحرية للإدارة في أن تضع ما تشاء من السياسات الإدارية والمحاسبية أيضاً. ويحدثنا تاريخ المحاسبة أن بعض المشروعات لم تكن تستهلك أصولها الثابتة في بعض السنوات التي تقلُّ فيها الأرباح لتعوض عن ذلك بأقساط استهلاك عالية في السنين الرابحة. كما يحدثنا تاريخ المحاسبة أن القانون الضريبي ذو أثر كبير على الممارسة المحاسبية رغم استقلال البيان الضريبي في الوقت الحاضر عن قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر. ويمكن تقسيم التباين في الممارسة المعاصرة وفق التقسيم التالي:

1- التباين في تحقق الإيراد

2- التباين في تحميل المصروفات

3- التباين في الإيضاح

4- أسس التقويم

1- التباين في تحقق الإيراد:

يكاد ينعقد الإجماع بين المحاسبين على أنَّ الإيراد يتحقق بالبيع، سواء كان هذا البيع بيعاً نقدياً أو بيعاً للأجل القصير، إذ أنَّ مبيعات الأجل القصير تعدُّ مبيعات مضمونة التحصيل، وتبقى خاضعة لتكوين مخصصات أو مسموحات لمقابلة الديون المشكوك بتحصيلها. إلاَّ أنَّ الممارسة العملية

تشهد بعض النماذج التي تثير التناقضات ذات تأثير هام في نتائج العمليات وتنعكس على ميزانية المشروع. ومن أمثلة هذه النماذج:

أ- البيع بالتقسيط :

البيع بالتقسيط الذي قد يباع إلى عملاء غير معروفين من قبل الإدارة، ولكن تنطبق عليهم الأسس المتعلقة بالسماح بالبيع بالتقسيط، كأن يكون المشتري موظفاً لدى إحدى المؤسسات أو الشركات، ويتقاضى راتباً محدداً، وهو مستعد لدفع الدفعة النقدية، ويلتزم بتسديد الأقساط في أوقاتها. كما لو كانت تكلفة السيارة 750 ألفاً، وسعر بيعها النقدي 900 ألفاً، وثمن بيعها بالتقسيط 1016 ألفاً. أي على أربع أقساط متساوية يدفع الأول بعد ستة أشهر، والثاني بعد ستة أشهر، وهكذا فنجد بعض التجار يسجلون المبيعات بقيمة 1016 ألفاً من تاريخ البيع، ونجد بعضهم الآخر يسجّل المبيعات بمبلغ 900 ألفاً ونجد فريقاً ثالثاً يسجلها بمبلغ ألفاً 750 فقط. وتكون نتيجة هذه الممارسات الثلاث أن الفريق الأول يربح مبلغ 1016 - 750 =266 ألفاً، أما الفريق الثاني فيربح 900- 750 = 150 ألفاً، أمّا الفريق الثالث فلا يربح أبداً بانتظار دفع الأقساط. وإذا كان الفريق الأخير هو الغالب في الممارسة العملية الراهنة فإنّنا نجد مبلغ 266 ألفاً يعد بمثابة أرباح مؤجّلة أو غير متحققة.

هذه الأرباح التي ينقسم الممارسون في مجال تحقيقها إلى قسمين رئيسيين أيضاً، فمنهم من يرى أنّ هذه الأرباح تتحقق بحسب ما يتمّ دفعه في كلّ سنة، فيكون ربح السنة الأولى 508 × 266 /1016 = 133 ألفاً، أما الفريق الآخر فلا يقبل بتحقيق أية أرباح إلا بعد استيفاء ثمن التكلفة أي حتى استيفاء مبلغ 750 ألفاً. ثم يكون كلُّ مبلغ زائد بمثابة أرباح. وبطبيعة الحال فإنّ اختلاف هذه الممارسات يؤدّي إلى جعل القوائم المالية لا تصلح لاتخاذ

القرارات نظراً لتباين الأرباح المتحققة بين الشركات التي تطبق أسساً مختلفة في تحقق الإيراد.

ب- البيع التأجيري Leasing:

يعتمد البيع التأجيري في كثير من الأحيان على ممارسات متباينة بين الشركات تؤدّي إلى نتائج متباينة وآثار مختلفة على القوائم المالية. فبالعودة إلى مثالنا السابق عن البيع بالتقسيط قد نجد ممارسات مختلفة بين الشركات، فقد يعتبر المشتري في شركة معينة أنَّه استأجر السيارة، ويقوم بدفع 254 ألفاً كلَّ ستة أشهر كإيجار يسجّله مع المصروفات ولا يسجّل السيارة من ضمن أصوله، كما لا يسجّل الديون ضمن التزاماته، وإنَّ عدم ظهور أوراق الدفع وما إليها من التزامات ناجمة عن شراء أصول عن طريق التأجير من شأنه الإخلال بمؤشّرات التحليل المالي فتنخفض الالتزامات قصيرة الأجل، وتزداد قيمة رأس المال زيادة وهمية كما حدث مع شركة Enron، وهذا من شأنه ظهور مؤشّرات السيولة بناءً على معلومات مضللة، ولو حدث أن أفلست الشركة كما حدث بالنسبة إلى Enron فقد يرفع البنك أو غيره من المتضررين دعوى على المحاسبين القانونيين بسبب عدم مراعاة الإفصاح التام عند إعداد القوائم المالية.

وإذا اعتبر المشتري السيارة المشتراة كأصل تمَّ شراؤه ولو أنَّه مازال مسجلاً باسم البائع إلى حين التسديد النهائي وتحويل السيارة المشتراة إلى اسم المشتري عندئذ ستزداد قيمة الأصول بثمن الشراء، أمَّا الالتزامات فتظهر بكاملها مع التزامات الشركة الأخرى. أمَّا حول ثمن الشراء فقد نجد البعض يميل إلى تسجيل قيمة الشراء النقدية، أي ثمن البيع النقدي بحسب دفاتر البائع أو القيمة الحالية للأقساط المدفوعة والباقي يمثّل فوائد غير مستحقة بعد. أمَّا البائع فلديه ثلاثة خيارات، أولها تسجيل البيع بثمن التكلفة

دون تحقق أي ربح، والثاني تسجيل البيع بالثمن النقدي أي 900 ألفاً وإبقاء الفرق بمثابة إيرادات أو فوائد زمنية لا تتحقق إلاَّ بمرور الزمن، أما الثالث فيسجلها بالثمن الكامل وهو 1016 ألفاً، ومن الطبيعي أنَّ كلَّ بديل من هذه البدائل ينعكس على نتائج الأعمال والقوائم المالية، وله آثار على القرارات المتخذة.

جـ- عقود المقاولات:

وهي مجال آخر لتباين وجهات النظر السائدة في الممارسة العملية، فلو تعاقدت إحدى شركات المقاولات على إنشاء جسر بمبلغ 10 مليون وفي نهاية السنة أنهت 40 % من الجسر وتكلفت 2 مليون وقد قبضت من الشركة المستفيدة 4 مليون فعند قياس الربح تجد هذه الشركة أمامها عدة بدائل منها مثلاً اعتبار كافة المقبوضات بمثابة إيرادات شريطة تشكيل 30 % مخصص للأعمال غير المنجزة إذا كان نظام الشركة ينص على ذلك- عندها يكون الربح:

$$2000000 - 600000 = 1400000$$

وقد يقاس الربح على أساس حساب نسبة الأعمال غير المنجزة وتبلغ 5000000 فيكون الربح

$$5000000 - 2000000 = 3 \text{ مليون.}$$

وقد نجد اتجاهاً آخر يعتبر المبلغ المقبوض بمثابة سلف مقبوضة من الشركة المتعاقدة، أمَّا النفقات فتسجل على العقد وترسمل لتظهر في ميزانية الشركة بانتظار مرور العام الثاني، وتصفية العقد عندها تقرر أرباح العقد بمعزل عن تحميل كلِّ سنة بنصيبها من الإيرادات والمصروفات.

ومن الواضح أنَّ كلَّ بديل يؤدِّي إلى نتائج مختلفة، وكلُّ نتيجة لها مدلول مختلف بالنسبة لمتخذي القرارات.

د- الاستثمارات:

وهي أصول قد تتمُّ حيازتها بهدف تحقيق الربح وليس السيطرة، وإن ارتفاع أسعارها في نهاية السنة المالية لا يعني شيئاً بالنسبة للشركات الألمانية مثلاً، حيث تبقى محكومة بثمن التكلفة طالما كان هذا الثمن أقلَّ من سعر السوق، أمَّا بالنسبة للشركات الأمريكية فإنَّ البيع ليس ضرورياً لتحقيق الربح في أصول لا يحتاج بيعها إلى وقت ومجهود كبير طالما أنَّ الشركات التي ترتبط فيها تلك الاستثمارات (الأسس والسنوات) مسجلة في البورصة بما يمكن حَمَلة هذه الاستثمارات من بيعها وتحقيق الربح في أي وقت ولاشك أنَّ قبول تحقق الربح بمجرد ارتفاع الأسعار من شأنه زيادة الأرباح السنوية مما يجعل قوائم الشركات التي تلجأ إلى هذه الممارسة غير قابلة للمقارنة مع قوائم شركات أخرى أكثر تأثراً بالحيطة والحذر كالشركات الأوربية بصورة عامة والألمانية على الأخص[1].

2- التباين في تحميل النفقات:

يمثِّل تحميل النفقات أحد أهمِّ عوامل التباين في نتائج القياس المحاسبي، ففي مجال الأصول طويلة الأجل، لابدَّ من تخفيض قيمة هذه الأصول أو استهلاكها وتحميل عبء التخفيض أو الاستهلاك على سنوات عمرها الإنتاجي. ومع أنَّ بعض المشروعات كانت تستهلك أصولها الثابتة بما يخدم سياساتها الضريبية، كأن تزيد عبء الاستهلاك في السنوات الرابحة مما يؤدِّي إلى تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة وخاصةً إذا ازدادت معدلات الضرائب على الشرائح العليا للأرباح، إلاَّ أنَّ مثل هذه السياسة نادرة الحدوث بفعل المعايير والمبادئ المحاسبية أو بفعل القوانين النافذة. ومع ذلك

---

[1] - Christopher Nobes and Robert Parker- Comparative interntional ccounting Premtice Hall. F.T.Eight edition. P36.

فإنَّ ثمة طرق متعددة للاستهلاك تتباين آثارها على صافي الربح وعلى قيمة الأصول الدفترية الصافية التي تظهر في قائمة المركز المالي.

بينما نجد التشريعات الضريبية في الولايات المتحدة تسمح باستخدام طريقة الاستهلاك المعجَّل الذي يؤدِّي إلى زيادة أعباء الاستهلاك في السنوات الأولى لاقتناء الأصل، وتخفيض الأرباح الصافية وتخفيض الضرائب بهدف تشجيع مشروعات الأعمال على استبدال أصولها وتحديث التكنولوجيا المستخدمة، مما ينعكس على جودة الإنتاج وتخفيض تكاليفه، وإذا لم ينفذ المستثمر الاستبدال وحيازة أصل جديد فإنَّه لا يحتسب أيَّ مبلغ مقابل استهلاك الأصل المستهلك أساساً، وهذا معناه زيادة الأرباح وزيادة الضرائب في الوقت نفسه.

وهذا من شأنه جعل مبلغ صافي الربح الظاهر في قائمة الدخل أو في حساب الأرباح والخسائر متذبذباً غير مستقر، فلو كانت نسبة الربح إلى حقوق الملكية هي المؤشر الذي يمكن اعتماده لتقرير ربحية المشروع واتخاذ قرار بشراء أسهم لشركة كهذه ففي سنوات الاستهلاك المعجَّل قد تكون النسبة 5 % مثلاً، أمَّا في سنوات التوقف عن الاستهلاك فقد ترتفع النسبة لتصل إلى 10% ما يؤدِّي إلى رفع سعر السهم بشكل غير مبرر على مستوى المشروع نفسه.

أمَّا في دول العالم الأخرى فإنَّ هذا الاستهلاك المعجل غير مقبول مما يجعل المقارنة بين شركات مختلفة بدون مغزى.

وأكثر من ذلك فإنَّ ثمة طرقاً مختلفة للاستهلاك كالقسط الثابت وعدد سنوات الاستخدام والقسط المتناقص وغيرها، وإنَّ اعتماد أي طريقة من هذه الطرق يترك أثراً واضحاً على صافي الربح، ويؤثِّر بالتالي على مؤشِّرات التحليل المالي التي يعدُّ صافي الربح أهمَّ عواملها.

مثال:

كان ميزان مراجعة إحدى الشركات في 2006/12/31 على النحو التالي:

البيان	مدين	دائن
نقدية	40000	
مصروفات مختلفة	60000	
مدينين	70000	
رواتب وأجور	100000	
مشروعات تحت التنفيذ	250000	
آليات ومعدات	150000	
وقود وزيوت	50000	
إحضارات	40000	
فواتير أعمال منجزة		400000
دائنون		260000
رأس المال		100000
	770000	760000

فإذا كانت قيمة المشروعات تحت التنفيذ بحسب العقد 1000000 وأنّ تكلفة المتبقي من الأعمال يقدَّر بمبلغ 250000 ينفذ في العام القادم.

وإذا كانت الآليات والمعدات تعمِّر 5 سنوات فما هو أثر البدائل المحاسبية المتاحة على صافي الربح؟

1- إذا تبنى المشروع سياسة العقد المنجز ولم يرغب في تقدير الأرباح إلا بعد انتهاء العقد فإنّ نتيجة عمله خاسرة بطبيعة الحال:

مصروفات مختلفة	60000
رواتب وأجور	100000
	160000

هذا بافتراض أنَّ قيمة الإحضارات بقيت لدى المقاول، ولم يستخدم جزءاً منها في الأعمال تحت التنفيذ، وكذلك الوقود والزيوت أمَّا المستخدم منها فقد تمَّ تحميله إلى حساب المشروعات تحت التنفيذ.

أمَّا الاستهلاك فلابدَّ من إضافته للخسارة فإذا اعتمدت طريقة القسط الثابت فإن قسط الاستهلاك هو 5/150000 = 30000 ويكون مجموع الخسارة 180000 هذه الخسارة التي تدور إلى العام القادم وتقتطع من الأرباح المتحققة في العام القادم.

أمَّا في حال أخذت الشركة بالاستهلاك المجمع فيكون قسط الاستهلاك 30000 × 2 = 60000 مما يؤدّي إلى وصول الخسارة إلى 220000.

2 أمَّا إذا تبنى المشروع طريقة مستوى الإنجاز التي نصَّ عليها المعيار الدولي 11 وتكون إيرادات الشركة السنوية على هذا الأساس (500000) فيكون الربح الصافي 500000 – 180000 = 320000 في ظلِّ قسط الاستهلاك الثابت، وإذا كان الاستهلاك معجلاً تصبح الأرباح 280000.

ولاشكَّ أنَّ مثل هذا التباين في أرقام صافي الربح أو مجموع الأصول ليس ناجماً عن اختلاف بنية المشروع المالية أو الإنتاجية بل يعود فقط إلى تباين الممارسات المحاسبية.

ويظهر الفرق واضحاً في حال اختلاف طرق صرف المخزون إذا كانت أسعار شراء المخزون متباينة.

مثال:

كانت بطاقة المخزون السلعي لإحدى الشركات عن عام 2006 على النحو الآتي :

البيان	المدخلات	السعر	المخرجات	السعر	الرصيد	
					كمية	قيمة
رصـــيد أول المدة					10000	100000
مشتريات فـــي 2/2	10000	15			20000	250000
مبيعات 3/1			5000	20	15000	
مشتريات 4/5	10000	20			25000	
مبيعات 5/6			8000	30	17000	
مبيعات 6/6			7000	35	10000	

ففي حال اعتماد الجرد المستمر واستخدام طريقة FIFO نجد:

مجموع المدخلات:

أول المدة 100000 = 10 × 10000

مشتريات 2/2 150000 = 15 × 10000

مشتريات 4/5 200000 = 20 × 10000

مجموع 30000 450000

أمَّا قيمة المخرجات بالتكلفة.

مبيعات آذار 50000 = 10 × 5000

مبيعات أيار 50000 = 10 × 5000

مبيعات أيار 45000 = 15 × 3000

مبيعات حزيران 105000 = 15 × 7000

المجموع 20000 250000

أي أنّ رصيد آخر المدة هو 10000 بقيمة 200000

أمّا تكلفة المبيعات فهي 20000 بقيمة 250000

مجموع المدخلات + رصيد أول المدة 30000 450000

أمّا قيمة المبيعات فهي

5000 × 20 = 100000

8000 × 30 = 240000

7000 × 35 = 245000

585000

أمّا الربح المجمل فهو:

قيمة المبيعات	585000
تكلفة المبيعات	250000
	335000

وإذا اتبعنا طريقة LIFO فإنّ النتائج الكمية تبقى صحيحة لكن القيم تختلف:

مبيعات آذار	5000 × 15 =	75000
مبيعات أيار	8000 × 20 =	160000
مبيعات حزيران	2000 × 20 =	40000
مبيعات حزيران	5000 × 15 =	75000
	20000	350000

أمّا الأرباح فهي:

قيمة المبيعات	585000
تكلفة المبيعات	350000
	235000

ومن الواضح أنَّ صافي الربح قد تناقص بسبب اختلاف طريقة التسعير.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا التباين في طرق التقويم قد يكون موجوداً داخل الدولة الواحدة، فكثيراً ما نجد دولة أو دولاً محددة تسود فيها طرق معينة بخلاف دول أخرى.

3- تباين المصطلحات:

بالإضافة إلى التباين الناتج عن اللغة، فإنَّ ثمَّة تبايناً ناجماً عن استخدام مصطلحات دون غيرها، فإنَّ قانون الشركات الإنجليزي وأدبيات المحاسبية المنبثقة عنه، تميِّز بين المخصص والاحتياطي، على أساس أنَّ المخصص عبء على الربح لا يمكن الوصول إلى الربح دون أخذه في الحسبان، نجد أنَّ الاحتياطي حجب توزيع الربح ليمكن الشركة من مواجهة ما قد يواجهها من مشكلات، أو دعم موقفها المالي لمواجهة توسيع الشركة وتنميتها. إلاَّ أنَّ أدبيات المحاسبية تخالف ذلك في كثير من الأحيان، فنجد شركات التامين تستخدم مصطلح احتياطي للتعبير عن الأعباء التي تواجه الشركة، بمعنى يشابه المخصصات كاحتياطي الأخطار السارية، أو الاحتياطي الحسابي. كما أنَّ الأدبيات الأمريكية تستخدم مصطلح الاحتياطي التحميلي كبديل للمخصصات في بعض الأحيان. ويميِّز بعضهم بين المخصص الذي يقابل التزاماً أو مسؤولية في المستقبل وبين المسموحات التي يجب أن تقتطع من الأصل للوصول إلى قيمته الصافية كالديون المشكوك فيها التي يقتطع منها المسموحات للوصول إلى القيمة الدفترية الصافية.

4- شكل القوائم المالية:

مع أنَّ الميزانية العمومية هي القائمة الأساسية التي ولدت مع نظـــام القيد المزدوج الذي طبق في الدويلات الإيطالية منذ القرن الخامس عشر، إلاَّ أنَّ تطور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أدَّى بكثير من المنشآت إلـــى تطوير شكل الميزانية لتعرض على شكل تقرير مالي بما يخـــدم أغـــراض التحليل المالي، وقد عرض Nobes and parker [1] موقف بعض دول العالم من شكل الميزانية، (قائمة المركز المالي) وكانت النتائج على الشكل التالي:

الدولة	الشكل	ترتيب العناصر
استراليا	تقرير (قائمة)	البدء بالأصعب سيولة
فرنسا	T	البدء بالأسرع سيولة
ألمانيا	تقرير	البدء بالأسرع سيولة
إيطاليا	T	البدء بالأسرع سيولة
اليابان	T	البدء بالأصعب سيولة
أسبانيا	T	البدء بالأسرع سيولة
المملكة المتحدة	مركز مالي	البدء بالأسرع سيولة
الولايات المتحدة	T أو قائمة	كليهما

أمَّا في الوطن العربي، فما زالت صيغة T هي الصيغة الغالبة، ولـــو أنَّ بعض الشركات أخذت بصيغة التقرير نظراً لما هذه الصيغة من تســـهيل إجراءات التحليل المالي.

---

[1]- Nobes and Parker, Comparative international Accounting Prentice HaM Eighth Edition. P49.

مثال: فيما يلي الميزانية العمومية لإحدى الشركات:

15000	نقدية	100000	رأس مال (الأسهم)
60000	مدينون	25000	أرباح وخسائر
25000	مخزون	75000	دائنون
100000	أصول ثابتة		
200000		200000	

أمّا عرض هذه الميزانية على شكل قائمة مركز مالي فيمكن أن تكون على الشكل التالي:

البيان	القيمة
نقدية	15000
مدينون	60000
مخزون	25000
مجموع الأصول المتداولة	100000
دائنون	(75000)
رأس المال العامل	25000
أصول ثابتة	100000
	125000
رأس المال	100000
أرباح محتجزة	25000
	125000

وقد أظهرت القائمة رأس المال العامل ببساطة أكثر من الميزانيـــة العمومية.

أمَّا النظم المحاسبية الموحدة التي كان أولها النظام المحاسبي الموحد المصري وقد أخذت عنه سورية والعراق وليبيا واليمن نظمهـــا المحاســـبية الموحدة فقد اعتمد على ميزانية عمومية T وليس على تقرير أو قائمة.

أمَّا بالنسبة لقائمة الدخل فنجد أيضاً تبايناً واضحاً في مواقف بعـــض الدول من تصنيفها كما يتضح من الجدول التالي:

البيان	قائمة	حسابات ختامية
استراليا	✓	
فرنسا		✓
ألمانيا	✓	
إيطاليا	✓	
أسبانيا		✓
اليابان	✓	
المملكة المتحدة	✓	
الولايات المتحدة	✓	

حيث أنَّ بعض دول العالم مازالت تعدُّ حسابات ختاميـــة: متـــاجرة، تشغيل، أرباح وخسائر. بينما البعض الآخر انتقل إلى أسلوب القائمة الـــذي يصنف المصروفات بحسب وظيفتها أمَّا التصـــنيف الكلاســـيكي للحســـابات الختامية، فإنَّه يصنفها بحسب طبيعتها لكن تصنيفها يقتصر على الوظـــائف الأساسية للمشروع وهي الإنتاج المتمثل في حساب التشغيل، والبيع والشراء أي المتاجرة والأرباح والخسائر الذي يمثل الوظيفة الإدارية والمالية.

أمَّا في الوطن العربي فإنَّ المشروعات الحكومية في القطاع العـــام الاقتصادي يطبقون النظم المحاسبية الموحدة وهي ذات حســـابات ختاميـــة،

وكذلك المشروعات الصغيرة. أمّا الشركات المساهمة فتطبق المعايير الدولية التي اعتمدت قائمة الدخل.

5- أسس القياس:

تعتمد الممارسة المحاسبية في كثير من مجالاتها على تقديرات وأحكام المحاسب الخاصة التي يفترض أن تقرب القياس المحاسبي من العدالة. ولقد أفرزت التجربة الأمريكية المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) لتقليل التفاوت في الممارسة العملية، وقد كان GAAP يدور بشكل عام في فلك التكلفة التاريخية، لكنّ ذلك بدأ يختلف بتغير الظروف الاقتصادية التي تلت الحربين الكونيتين حتى بدت المعايير المحاسبية السائدة أقرب إلى الواقعية في القياس المحاسبي، حتى ولو أدّى ذلك إلى الخروج على التكلفة التاريخية. وعلى الرغم من الأسس الراسخة التي قدّمتها نظرية المحاسبية التقليدية التي بنت مبادئها على أساس مصادرات أهمها التحقق والدليل الموضوعي، فإنّ نظريات أخرى ظهرت إلى السطح واعتمدت على بدائل أخرى للقياس المحاسبي، إذا اقتضت الظروف ذلك. هذه الظروف التي تواجه إدارة المشروع فتنعكس على سياسات مختلفة منها السياسات المحاسبية التي غدت أكثر تأثراً بالظروف المتغيرة.

أمّا في دول أخرى كألمانيا حيث تتدخل القوانين في تفاصيل للقياس والإيضاح المحاسبي، نجد تمسكاً أقوى في التكلفة التاريخية، كتعبير عن موقف القانون الألماني بعد الحرب العالمية الثانية، مما انعكس على نصوص قانونية ترسخ التكلفة التاريخية ولا تفسح المجال لبدائل أخرى. وعلى العكس من ذلك نجد دولاً أخرى في وسط أوربا كهولندة تطبق تكاليف الاستبدال وتعلن قوائمها المالية على هذا الأساس وهذا يؤدّي إلى تباين النتائج.

ونجد دولاً أوربية كفرنسا وإيطاليا تحافظ على التكلفة التاريخيـــة إلاَّ أنَّها تعدلها للتعبير عن آثار الضغوط التضخمية، وغالباً ما يكون التعديل عن طريق إعادة التقويم بعد مرور عدة سنوات. ومن الواضح أنَّ هذه الأرقـــام المعدلة ليست تكلفة تاريخية وليست قيماً استبدالية، وهذا يجعل المقارنة أكثر صعوبة.

6- توحيد القوائم المالية:

لعلَّ التجربة الأمريكية في مجال توحيد القوائم المالية هي التجربـــة الأعرق في أنحاء العالم كافةً، وقد كان لهذه التجربة آثارٌ في صياغة المعايير الدولية في مجال السيطرة وإعداد القوائم المالية الموحدة من وجهـــة نظـــر أكثرية المساهمين.

ويعود السبب في تقدم التجربة الأمريكية إلى أنَّ الولايـــات المتحـــدة شهدت أوائل تجارب السيطرة وتوحيد القوائم منذ أواسط القرن التاسع عشر، وقد شهد الاقتصاد الأمريكي تطوراً سريعاً، وقد ساعدت الظروف السياســـية التي تلت الحربين العالميتين في ظلِّ الدمار الهائـــل الـــذي شـــهدته القـــارة الأوربية أن تدخل الشركات الأمريكية إلى أعماق القارة العجـــوز بأســـاليب أهمها شراء أسهم من الشركات الأوربية وتلبية طلبهـــا فـــي توســـيع هـــذه الشركات وزيادة رأس المال، وقد وضع مارشال الإطار القـــانوني للســـماح للشركات الأمريكية في إعادة إعمار أوربة، وكانت القوانين الأمريكية منـــذ البداية تشجِّع على إنشاء الشركات المساهمة، حتى أنَّها سمحت لشخص واحد أن يؤسِّس شركة مساهمة، تكون مسؤوليته فيها محددة بما يملكه من أســـهم رأس مال تلك الشركة، وقد كان لذلك دور كبير في توسع الشركات المساهمة وتنشيط السوق المالي، وشيوع السيطرة والاندماج في دنيا الأعمـــال داخـــل

الولايات المتحدة ثم في الخارج. وقد شهد الاقتصاد في المملكة المتحدة بعض تجارب السيطرة والاندماج لكن التجربة في المملكة المتحدة سرعان ما استفادت من التجربة الأمريكية مع بقاء الاختلافات.

أمَّا في الدول الأوربية الأخرى فقد كان الاقتصاد أقلَّ تطوراً كما كانت شركات الأشخاص أكثر شيوعاً من الشركات المساهمة، لذا كانت التشريعات الأوربية تكاد تخلو من الإشارة للشركات القابضة وكيفية توحيد القوائم المالية، فكان تبني المعايير المحاسبية الدولية أكثر ملاءمة من تطوير تجارب أو ممارسات محلية تكاد تكون غير موجودة[1].

أمَّا في الوطن العربي فإنَّ الاقتصاد أقلُّ تطوراً من الاقتصاد الأوربي ويشيع نموذج شركات الأشخاص، ومن النادر أن نجد في عصرنا الراهن شركات عربية خرجت من حدود دولة عربية معينة، لتسيطر في شركات أخرى في دول عربية أو غير عربية، عدا بعض حالات الاندماج التي تحدث بين الحين والآخر في بعض الدول العربية كالسعودية ولبنان.

---

[1]- Nobes and Parker op cit P43.

تمرينات

تمرين (1):

اشترت إحدى شركات الطيران طائرتين عن طريق عقدي بيع تأجيري قيمة الطائرة الواحدة 30 مليون نقداً، لكنَّها اتفقت على الشراء على أساس دفع 7 مليون سنوياً ابتداء من نهاية السنة الأولى التي تمَّ التعاقد فيها وكان معدل الفائدة الضمني 10% على أن تؤول الطائرة إلى الشركة في نهاية العقد إذا دفعت كامل الأقساط.

لكنَّ الشركة اختارت أن تعتمد طريقة الإيجار التشغيلي للطائرة الأولى والإيجار التمويلي للطائرة الثانية.

المطلوب:

بيان أثر كلٍّ من عقدي هاتين الطائرتين على حسابات النتائج وعلى ميزانية هذه الشركة والمقارنة بينهما.

تمرين (2):

تتبع إحدى الشركات سياسة البيع بالتقسيط فتبيع سيارات المازدا بمبلغ 100000 تدفع على 4أقساط نصف سنوية وتتبع طريقة الإيرادات المؤجَّلة في تحقق الإيراد.

بينما تبيع سيارات البيجو بمبلغ 1000000 وبنفس أسلوب التقسيط السابق لكنَّها تتبع طريقة استرداد التكاليف.

بافتراض أنَّ الشركة باعت سيارة من كل نوع في بداية العام.

المطلوب:

مقارنة النتائج في نهاية السنة الأولى وأثر ذلك على الميزانية العمومية.

تمرين (3):

تعاقدت إحدى شركات المقاولات على بناء عمـــارتين الأولـــى مـــع وزارة الكهرباء والثانية مع وزارة المواصلات وتبلغ القيمة العقدية لكلٍّ منهما 12 مليون وفترة التنفيذ لكلٍّ منهما سنتين.

وقد قبضت الشركة سلفة (1) مليون عن كلٍّ منهما وقد بلغت تكاليف الإنشاء في السنة الأولى 3 مليون لكلٍّ منهما كما أعدَّت فواتيز للتســـديد قيمتهـــا 6 مليون لكلٍّ من الوزارتين قبضت من كلٍّ منهما 4 مليون خلال العام الأول.

وقد قدَّرت الشركة أنَّ نسبة الإنجاز لكلٍّ من العقدين تبلغ 50%.

وقد عمدت الشركة إلى إتباع طريقة العقد التام مع وزارة الكهربـــاء ونســـبة الإنجاز مع وزارة المواصلات.

المطلوب:

1- إعداد حساب العقد لكلٍّ عمارة

2- أثر إتباع كلٍّ من الطريقتين على النتائج والميزانية العمومية

تمرين (4):

اكتب تقريراً تبين فيه أسباب تباين الممارسات المحاسبية بين دول العالم.

الفصل الثاني

مدخل التخطيط المركزي الشامل

- مقدمة
- حساب الإنتاج
- حساب التخصيص
- حساب رأس المال
- تجارب بعض الدول التي تبنت هذا المدخل

مقدمة:

استهدف هذا المدخل الذي تبنَّاه الاتحاد السوفييتي السابق وغيره من الدول الاشتراكية في أوربة الوسطى والشرقية، بالإضافة إلى دول أخرى كالصين الشعبية وكوريا الشمالية وفيتنام وكوبا وبعض الدول العربية كمصر وسورية والعراق والجزائر وليبيا، استهدف هذا المدخل تغيير الواقع الاقتصادي والاجتماعي برمته لكي يحلَّ محله واقع جديد ليس فيه ملكية فردية ولا منافسة ولا شركات خاصة، يعتمد على التخطيط المركزي الشامل لتسيير الاقتصاد بما يكفل إشباع الحاجات الاقتصادية والاجتماعية والعسكرية. وهو بهذا المعنى إلزامي يحدد للوحدات الاقتصادية أهدافاً تلتزم بها قانوناً. مما يقتضي أن تكون كافة الوحدات الاقتصادية مملوكة للدولة سواء عن طريق تأسيسها من قبل الدولة أو مصادرتها أو تأميمها. وإذا بقيت وحدات اقتصادية مملوكة للأفراد أو المنظمات الخاصة كشركات الأشخاص مثلاً فهي وحدات ثانوية صغيرة الحجم ترتبط في أنشطتها في تأمين مستلزمات القطاع العام الذي يقود التنمية الاقتصادية والاجتماعية عن طريق خطط تؤمن التوازن المادي والمالي في المجتمع.

هذا التوازن الذي يبنى على معاملات فنية محسوبة على أساس مستويات محددة وممكنة من التكنولوجية.

ويتمُّ التحضير للخطط عن طريق جمع البيانات الكمية والمالية عن الاقتصاد الوطني بما يمكِّن من إعداد دراسة وصفية وتحليلية للتعرف على هيكل الإنتاج الوطني، ومدى مساهمة القطاعات الاقتصادية المختلفة في توليد الإنتاج والدخل والوقوف على توزيع الدخل القومي، ومدى ما يمتصُّه الاستهلاك النهائي من الدخل وما يتاح للادخار والاستثمار، والعلاقة مع العالم الخارجي من حيث حجم الصادرات والواردات ومدى ما يحققه الميزان

التجاري وميزان المدفوعات من عجز أو فائض. بالإضافة إلى التعرف على المعاملات الفنية التي تحكم الأنشطة الاقتصادية المختلفة داخل المجتمع مما يمكّن السلطات السياسية من تحديد أهداف الخطة القادمة وتوزيع الأهداف على الأنشطة الاقتصادية المختلفة في شكل موازين للسلع والطاقات الإنتاجية وجداول للمدخلات والمخرجات، محدداً بذلك أحجام الإنتاج والاستثمار والاستهلاك الوسيط والنهائي والصادرات والواردات موضحاً التدفق السلعي لهذه المقادير بين القطاعات والفروع الاقتصادية المختلفة، بالإضافة إلى حصر الموارد البشرية من القوى العاملة بمختلف حرفها ومهنها وتخصيصها للاستخدامات المختلفة بحسب احتياجات القطاعات والفروع ووفقاً للخطة المالية.

أمّا من الناحية المالية فإنّ الخطة تتلخص في الناتج القومي الذي يتكون من قيمة السلع الإنتاجية (وسيطة ورأسمالية) المستهلكة في الإنتاج، وقيمة أجور العاملين في القطاعات المنتجة، وأخيراً الفائض الاقتصادي أو فضل القيمة (من أرباح وفوائد وإيجار)، أمّا الدخل القومي فيعبَّر عنه في المعادلتين التاليتين:

1- الدخل القومي= الناتج الاجتماعي – السلع الإنتاجية

2- الدخل القومي= الأجور في القطاعات المنتجة+فائض القيمة

وتعدُّ الحسابات القومية إحدى مخرجات الخطة الشاملة المبنية على حصر الموارد المختلفة المملوكة في معظمها للقطاع العام ثم إعمال أهداف الخطة والتأثير في نتائج هذه الحسابات المتوقعة وأخيراً تتبع تنفيذ الخطة وتحليل الانحرافات.

وتلجأ المحاسبة الاقتصادية القومية عادة إلى تقسيم وحدات المجتمع إلى مجموعات رئيسة وفقاً للوظائف الاقتصادية التي تقوم بها هذه

المجموعات، فتضمُّ كلُّ مجموعة الوحدات المتماثلة في الصفات والخصائص والمتشابهة في الدوافع التي تحرّك سلوكها ردود الفعل التي تصدر عنها نتيجة للعوامل التي تتحكم فيها، وعلى هذا الأساس يقسم المجتمع عادة إلى أربع مجموعات رئيسة يسمَّى كلٌّ منها قطاعاً تنظيمياً، وهذه **القطاعات التنظيمية هي:**

1- قطاع الأعمال:

ويضمُّ كافة المؤسسات والشركات التي تنتج السلع والخدمات بغرض البيع سواء كانت في القطاع العام أو في القطاع الخاص.

2- قطاع الإدارة الحكومية:

ويضمُّ جميع وحدات الإدارة الحكومية على مختلف مستوياتها والتي تقوم بأداء خدمات تقدم لجماهير الشعب بدون مقابل أو بمقابل رمزي مثل خدمات التعليم والدفاع والأمن والعدالة ...الخ.

3- قطاع العائلات:

ويتكون من مجموع الوحدات الاستهلاكية، ويضمُّ الأفراد الذين يهدفون بتصرفاتهم إلى إشباع حاجاتهم المعيشية، وكذلك الهيئات الخاصة التي لا تستهدف الربح كالجمعيات الخيرية والملاجئ.

4- قطاع العالم الخارجي:

ويقصد بالعالم الخارجي كلُّ ما يقع وراء الحدود من معاملات مع المواطنين المقيمين في الخارج أو مع الأجانب.

ولا شكَّ بأنَّ التخطيط يقتضي تقسيم الاقتصاد الوطني بحسب وظائفه الأساسية وهي الإنتاج والاستثمار، وتترجم المحاسبة القومية هذه الوظائف إلى حسابات: الإنتاج، التخصيص، ورأس المال.

أولاً- حساب الإنتاج:

إذ يفتح هذا الحساب لقطاع الأعمال فقط دون قطاعي الإدارة والعائلات باعتبار أنَّ القطاعين الأخيرين لا يسهمان في الإنتاج القومي.

ويبرز هذا الحساب في جانبه الدائن قيمة الإنتاج من السلع أو الخدمات وكذلك قيمة الإعانات الممنوحة من الدولة. أمَّا في الجانب المدين فتظهر المستلزمات من السلع والخدمات والعمالة اللازمة التي يعبَّر عنها مالياً بأجور ورواتب، ومصروفات اهتلاك رأس المال والضرائب السلعية والفوائد والإيجارات مقابل الأصول المستخدمة في عملية الإنتاج.

ونظراً لاعتماد محاسبة الدخل القومي على قطاع الأعمال وما يتضمنه من مشروعات أو شركات أو وحدات اقتصادية، مما يجعل مسألة الربط بين حسابات الوحدات الاقتصادية وحسابات الدخل القومي ضرورة ملحة.

ثانياً- حساب التخصيص:

يفتح هذا الحساب لكلٍّ من القطاعات الثلاثة حيث تسجل قيمة الدخول والتحويلات التي حصل عليها القطاع والكيفية التي تمَّ فيها تصرف هذا القطاع في موارده.

فبالنسبة لقطاع الأعمال يسجَّل في الجانب الدائن من الحساب الأرباح التي تولَّدت من العملية الإنتاجية، وكذا الدخول الأخرى غير المتعلقة بالنشاط الإنتاجي مثل الإيجارات المتولدة من الملكية العقارية أو الفوائد المستحقة على الودائع في البنوك أو على الائتمان الممنوح للغير، هذا فضلاً عن التحويلات مثل التعويضات من شركات التأمين والضرائب المستردة من القطاع الحكومي. أمَّا في الجانب المدين نجد أنه يصور استخدام قطاع الأعمال لموارده في سداد الضرائب المباشرة وغيرها وكذلك أداء التوزيعات

من الأرباح لأصحاب الحق من الممولين أو العاملين أو تشكيل الاحتياطيات والمخصصات.

أمَّا قطاع الإدارة الحكومية فيسجل في جانبه الدائن الموارد الجارية للدولة من ضرائب دخل وسلعية وغيرها من الإيرادات كفوائض قطاع الأعمال أو تحويلات، مثل الإعانات الجارية من العالم الخارجي، هذا بينما يصدر جانبه المدين المصروفات الجارية للدولة من إنفاق على السلع والخدمات أو رواتب و أجور للعاملين في القطاع الحكومي، وإيجارات نظير انتفاعها بأراضٍ أو مبانٍ يمتلكها القطاع العائلي أو قطاع الأعمال، وفوائد مستحقة على اقتراضها من الجهاز المصرفي أو القطاع العائلي، وأخيراً المدخرات الناجمة عن زيادة إيراداتها على مصروفاتها.

أمَّا حساب تخصيص القطاع العائلي فيظهر في جانبه الدائن الدخول التي حصل عليها الأفراد من أجور وفوائد وأرباح، بالإضافة إلى التحويلات التي آلت إليهم مثل تعويضات التأمين على الحياة ومعاشات التقاعد من القطاع الحكومي والتحويلات من العالم الخارجي. بينما يسجل في جانبه المدين إنفاق الأفراد على السلع والخدمات إشباعاً لحاجاتهم المعيشية، وكذلك ما يؤدونه من تحويلات على شكل ضرائب دخل وأقساط رواتب تقاعدية وأقساط تأمين على الحياة.

ثالثاً- حساب رأس المال:

ويصور التغيرات التي تطرأ على ثروة المجتمع، فيسجل في جانبه الدائن المدخرات المتبقية في حساب التخصيص والاقتراض من القطاعات الأخرى والموارد الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول التي يمتلكها القطاع، أو السحب من المخزون المدور أو زيادة رأس المال، بينما يسجل في جانبه

المدين أوجه استخدام القطاع لموارده سواء في شكل إضافات للأصول الثابتة أو زيادة المخزون أو إقراض أو تحويلات للقطاعات الأخرى.

إنَّ إعداد هذه الحسابات الثلاثة يحتاج إلى تجميع البيانات اللازمة، ولما كان الحساب الأكثر أهمية هو حساب الإنتاج القومي المعتمد أساساً على قطاع الأعمال كان لابدَّ للمدخل الاشتراكي من وضع نظام محاسبي موحد يحدد قواعد ثابتة للقياس المحاسبي، وإجراءات للرقابة يهدف تأمين المعلومات اللازمة للأرض بالتخطيط الاقتصادي عن طريق إعداد الحسابات القومية اللازمة لوضع المؤشرات الإجمالية الأساسية، ثم تحليل هذه الإجماليات على مستوى قطاعات وموارد اقتصادية مختلفة منها سلعي ومنها بشري ومنها رأسمالي على شكل أصول رأسمالية تمثِّل طاقات إنتاجية لابدَّ من استغلالها بالشكل المناسب عن طريق البدء من الموازنات التخطيطية على مستوى الوحدات الاقتصادية، التي ترسم صورة واضحة للمستقبل بتحديد أهداف الإدارات المختلفة من إنتاج ومبيعات ومشتريات وتخزين واستثمار وتمويل وموارد بشرية، بحسب معطيات الخطة الشاملة. هذه الخطة التي تمثِّل وسيلة اتصال قانونية. ملزمة لجميع العاملين في الوحدة الاقتصادية وهي تمثِّل منظومة أهداف متماسكة تجري المحاسبة والحوافز على أساسها عن طريق مقارنة النتائج العقلية بالأهداف المرسومة.

ويبدأ إعداد الخطة عادة عن طريق تصميم موازنة عينية، ثم موازنة مالية تترجم الأرقام الكمية إلى قيم مالية ثم موازنة نقدية تترجم الأرقام المالية إلى تدفقات نقدية بعد أخذ تغير المخزون واستحقاق قيمة المبيعات والمشتريات لمعرفة الحاجة إلى النقود خلال مراحل تنفيذ الخطة لتدبر النقص أو استثمار الفائض ولو أنَّ التخطيط الاشتراكي كان يعتمد على

الجهاز المصرفي في متابعة تمويل الخطة وإيداع كافة التدفقات النقدية المتاحة بشكل مركزي.

ولا شكَّ بأنَّ لهذا المدخل انعكاسه على القوائم المالية بشكل أساسي:

1- الميزانية:

تبقى الحاجة ماسة للميزانية العمومية في إلاَّ أنَّ تصنيف حسابات الميزانية يختلف عن المدخل المالي الذي كان سائداً قبل تطبيق النظم الاشتراكية فأصبح المدخل الاشتراكي يصنف الميزانية للدلالة على وجه من وجوه الاستخدامات الاقتصادية. فالأصول الثابتة تمثِّل طاقات إنتاجية قابلة للاستثمار، أمَّا الطاقات الإنتاجية التي لم تتكامل أو تصبح جاهزة للاستثمار فهي مشروعات تحت التنفيذ، أمَّا المخزون فيعبِّر عن السلع والمنتجات المؤجَّل استخدامها لفترات مقبلة إما لعدم بيعها أو لعدم استكمال عمليات تحويلها وإنتاجها خلال الفترة.

أمَّا حسابات الإقراض (أو الاقتراض) فتمثل علاقات مديونية ودائنية ونقدية جاهزة بالصندوق أو بالمصارف ويقتضي عرضها في الميزانية في منطقة واحدة لتسهيل إعداد حساب رأس المال، ويضاف إليها رأسمال الوحدة الاقتصادية والاحتياطيات والمخصصات التي تمثِّل مصادر تمويل تعرض في جانب الخصوم في الميزانية ولا تطرح من الأصول ذات العلاقة كما هو مألوف في المحاسبة المالية، فإنَّ بقاء الأصل الثابت بتكلفته التاريخية أمر مرغوب فيه لأغراض المحاسبة القومية، فهو رأس مال كان موجوداً من السابق وتظهر مخصصات الاستهلاك في الجانب الآخر في الميزانية العمومية. أمَّا الاحتياطيات التي تستهدف تعزيز المركز المالي فلم يعد ثمة حاجة إليها إذ أنَّ الشركات مملوكة للدولة وهي المسؤولة عن تمويلها دون الحاجة إلى تشكيل مثل هذه الاحتياطيات.

كما أنَّ الأخذ بالمفاهيم الاقتصادية أدَّى إلى احتساب فائدة على رأس المال المملوك للدولة وإضافة هذه الفوائد إلى تكاليف الإنتاج، ولم تعد ثمة حاجة للجوء إلى قرض السندات مما أدَّى إلى اضمحلال هذا الحساب.

وإنَّ اعتماد تصنيف ثابت لخدمة الحسابات القومية جعل الأراضي أصلاً لها ترقيم ضمن مجموعة الأصول الثابتة حتى لو كان الغرض منها المتاجرة بالأراضي، وكذلك الحال في شركات البناء التي تعد مخرجاتها أصولاً ثابتة حتى ولو كانت الغاية منها البناء والبيع.

وإذا كان من المألوف اعتبار الأصول غير الملموسة ضمن مجموعة الأصول الثابتة في المحاسبة المالية فإنَّها على الصعيد الاقتصادي لا تعدُّ أصولاً ثابتة إلاَّ إذا كانت جزءاً من مكونات الاستثمار على الصعيد القومي. فالشهرة الناتجة عن سيطرة مشروع على آخر لا تمثل استثماراً على الصعيد القومي لأنها زيادة في ثروة مشروع على حساب مشروع آخر.

وكذلك الحملات الإعلانية والأبحاث التي لم تسفر عن إضافة فعلية لرأس المال الوطني.

كما أنَّ الانطلاق من المفهوم يقتضي التمييز بين تداول الأصول الثابتة المستعملة، التي تمثِّل نقصاً في الاستثمار بالنسبة للوحدة البائعة وزيادة بالنسبة للوحدة المشترية أي أنَّ محصلتها تساوي صفر.

2- القيمة المضافة:

تشير إليها بعض النظم المحاسبية الموحدة على أنَّها حساب العمليات الجارية تمييزاً لها عن العمليات الرأسمالية التي تخصُّ الميزانية العمومية، وهو يعبِّر عن النشاط الإنتاجي الذي تزاوله الوحدة الاقتصادية بحيث يبرز مواردها المولدة من هذا النشاط والأعباء المختلفة التي تحملتها لتحقيق هذه الموارد. وهو يعبِّر عن كيفية تصرف الوحدة في الفائض المتولِّد من هذا

النشاط الإنتاجي والإيرادات التي تحققت من أنشطة فرعية أخرى وهو ما يقابل حساب التخصيص.

وتشمل العملية الإنتاجية ما تهدف الوحدة الاقتصادية لبيعه للغير أو لاستخدامه داخل الوحدة ذاتها (مشغولات داخلية) وهذا ما يقتضي تحويله إلى التكوين الرأسمالي.

فإذا وضعنا إيرادات النشاط الجاري وإعانات الإنتاج والتصدير (إذا وجدت) أمكن قياس الإنتاج بسعر السوق في الجانب الدائن من حساب القيمة المضافة، أمَّا الاستخدامات فتتألف من الاستهلاك الوسيط (أي المستلزمات السلعية أو الخدمية) المشتراة من وحدات اقتصادية أخرى بالإضافة إلى عوائد عوامل الإنتاج بما يمكن من قياس القيمة المضافة بتكلفة عوامل الإنتاج منسوبة إلى فترة زمنية معينة هي سنة في الغالب بحسب المعادلة التالية:

الإنتاج = المبيعات + مخزون آخر المدة – مخزون أول المدة

أو

الإنتاج = المبيعات + التغير في المخزون

ونظراً لأنَّ الحسابات القومية تنطلق من أسعار السوق عملاً بالمفاهيم الاقتصادية اقتضى الأمر تسعير المخزون وتغير المخزون بأسعار السوق مما يمثِّل خروجاً على القاعدة المحاسبية المعروفة والتي تقول بتقويم المخزون بأقلِّ السعرين التكلفة أو السوق.

وبهدف تحديد الإنتاج في فترة محددة لا بدَّ من استبعاد مرتجعات المبيعات المتعلقة بالفترات السابقة. بحيث تخصم مردودات المبيعات المتعلقة بالفترات السابقة. بحيث تخصم مردودات (مرتجعات) العام الحالي من قيمة المبيعات دون مردودات الأعوام السابقة لأنَّها لا تتعلق بالعام الحالي.

ونعرض فيما يلي مثالاً فرضياً نعرض فيه القيمة المضـــافة مقارنـــة مـــع الحسابات المالية:

استخرجت الأرقام التالية من ميزان المراجعة لشركة النجم الأحمـــر الحكومية:

مبيعات الإنتاج التام	5000000	مستلزمات سـلعية مسـتهلكة فـي الإنتاج	2600000
تغير مخزون الإنتاج التام	300000	مستلزمات خدمية مسـتهلكة فـي الإنتاج	200000
فرق تقويم المخزون التام	45000	ضرائب ورسوم سلعية	180000
خدمات مباعة	50000	إعانات إنتاج وتصدير	70000
مصروفات استهلاك	855000	تغير مخزون إنتاج غير تام	35000
فوائد	360000	الأجور	470000
		إيجارات	130000

المطلوب:

1- حساب القيمة المضافة الصافية بتكلفة عوامل الإنتاج.

2- توزيع القيمة المضافة على عوائد عوامل الإنتاج.

3- إعداد الحسابات الختامية.

4- مقارنة الحسابات الختامية بالحسابات الاقتصادية.

الحل:

أولاً: حساب القيمة المضافة:

مبيعات الإنتاج التام		
تغير مخزون الإنتاج التام		300000
فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام		45000
تغير مخزون إنتاج غير تام		35000
خدمات مباعة		50000
قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق		5430000
يطرح:		
المستلزمات السلعية	2600000	
المستلزمات الخدمية	200000	
المستلزمات الوسيطة		2800000
القيمة المضافة الإجمالية بسعر السوق		2630000
يطرح:		
الضرائب والرسوم السلعية		180000
يضاف:		2450000
إعانات الإنتاج والتصدير		70000
القيمة المضافة الإجمالية بتكلفة عوامل الإنتاج		2520000
يطرح:		
مصروفات الاستهلاك أصول ثابتة		(855000)
فرق تقويم تغير المخزون		(45000)
القيمة المضافة الصافية بتكلفة عوامل الإنتاج		1620000
يطرح:		
الأجور	470000	
إيجارات	130000	
فوائد	360000	
	960000	960000
أرباح صافية		660000

حـ/ المتاجرة

2600000	مستلزمات سلعية	5000000	مبيعات الإنتاج التام
200000	مستلزمات خدمية	300000	تغير مخزون الإنتـــاج التام
180000		50000	خدمات مباعة
2405000	مجمل الربح		
5385000		5385000	

الأرباح والخسائر

855000	مخصصات استهلاك	2045000	مجمل الربح
	أصول ثابتة		
470000	أجور	70000	إعانات إنتاج وتصدير
130000	إيجارات		
360000	فوائد		
660000	صافي الربح		
2475000		2475000	

يلاحظ أننا توصّلنا إلى النتائج نفسها، لكنّ الحســـابات الختاميـــة لا تصلح بصيغتها الحالية لإعداد حساب القيمة المضافة إلاّ إذا أعيد تصـــنيفها، لذا نجد أنّ المدخل الاشتراكي يوحّد قواعد القيـــاس والتصـــنيف ولا يتـــرك للوحدة الاقتصادية حرية تذكر، بل عليها أن تطبـــق التعليمـــات والقواعـــد المنصوص عليها في النظام المحاسبي الموحد فتـــذهب الأرصـــدة جـــاهزة بحسب الأرقام الموحدة والمعممة على مستوى الاقتصاد الوطني ككـــل دون مراعاة اختلاف الظروف بين مشروع وآخر.

رابعاً- تجارب بعض الدول التي تبنت مدخل التخطيط المركزي الشامل

1- روسيا:

بعد عام 1990 تحول الاتحاد السوفييتي إلى 15 دولة أكبرها روسيا التي ورثت الاتحاد السوفيتي، إلاَّ أنَّها تخلَّت عن النظام الشيوعي وثبتت النظام الديمقراطي، ولجأت إلى خصخصة المؤسسات والشركات الحكومية لتتحول إلى شركات مساهمة، وبعد أن كانت الفوائض والأرباح التي تحققها المؤسسات والشركات تذهب إلى موازنة الدولة، صارت الحكومة تكتفي بالضريبة المتحققة على هذه الأرباح تاركة الباقي ليوزَّع على المساهمين أو يبقى في الشركة على شكل أرباح محتجزة. وهكذا توقف التخطيط المركزي الشامل الذي يطبع النظام الإحصائي والمحاسبي بطابعه، ليعود الروس إلى مراجعة دفاترهم العتيقة ليتلمسوا بقايا مهنة محاسبة كانت قبل قرابة ثمانين عاماً أي قبل نجاح الثورة البلشفية التي شكَّلت الدولة الاشتراكية هناك. إلاَّ أنَّ ذلك كان يحتاج إلى تبني نظم محاسبية أخرى مطبقة في المجتمعات الرأسمالية، وقد أعير إلى روسيا بعض أساتذة المحاسبة الأمريكيين لإعادة بناء المحاسبة على أسس مهنية، وتداعت إلى هناك منشآت المحاسبة الكبرى التي فتحت مكاتبها لتتابع الاستثمارات الواردة من الغرب، وتبدأ بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

2- بولندة:

طبَّقت بولندة نظماً مشابهة للنظم المحاسبية والاقتصادية والإحصائية التي كانت مطبقة في الاتحاد السوفيتي السابق، لكنَّها كانت من طلائع الدول التي تخلَّت عن النظام الشيوعي واستبدلت نظمها السابقة، وانضمت إلى الحلف الأطلسي عام 1996، كما انضمَّت إلى الاتحاد الأوربي عام 2004 لذا فهي ملزمة بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS . وقد كان

الاقتصاد البولندي قد شهد تدخل الدولة للمساعدة على النمو الاقتصادي منذ الحرب العالمية الأولى، وقد لعبت البنوك دوراً هاماً في تحويل النمو الصناعي سواء كانت الملكية للدولة أو للقطاع الخاص، أمّا القوانين الخاضعة بالمحاسبة والمراجعة والشركات فقد كانت موحدة في قانون 1934الذي كان متأثراً بالقانون الألماني وكان مجمع المحاسبين البولنديين AAP قد أسس عام 1907 لكن تأثير المهنة في تنظيم المحاسبة كان بسيطاً حيث كانت المهنة ضعيفة ومشتتة. ولم يكن ثمة نظام محاسبي موحد في بولندة، أمّا التقدم المحاسبي فقد كان نتيجة ضغط السلطات الضريبية عام 1930. ثم فرضت قواعد النظام المحاسبي الموحد الألماني خلال الاحتلال الألماني لبولندة الذي استمر منذ عام 1939 إلى عام 1944. ثم ما لبثت بولندة أن طبقت النموذج السوفيتي خلال المرحلة الشيوعية التي استمرت منذ عام 1944 إلى عام 1989مع أنّ بولندة أدخلت تعديلات متعددة على النظام المذكور بهدف التخفيف على الروتين والمركزية الشديدة.

ومنذ عام 1989 كان لابدّ من إصدار تشريعات متعددة لوضع إطار قانوني للتحول من الاقتصاد الشمولي إلى اقتصاد السوق من خلال قطاع البنوك وشركات التأمين والبدء بالخصخصة وإيجاد بورصة للأوراق المالية في وارسو، وقوانين للضرائب كما صدرت مسودة دستور مهنة المحاسبة عام 1991 لمعالجة كافة المشروعات عدا المنشآت المالية من قبل وزارة المالية ونشرت هذه المسودة لبيان موقف المجتمع المالي والمهنة قبل إصدارها بشكل رسمي في عام 1993. وقد تبنّت التنظيمات البولندية معظم التوجيهات المحاسبية الأوربية الأربع مع ميل خاص نحو النموذج الألماني للتقارير المالية. إلاّ أنّه لم يتبنّ التوجيه المحاسبي الأوربي السابع الخاص بالقوائم المالية الموحدة.

ولم يكن هناك انسجام بين الدستور المحاسبي والقانون التجاري من جهة، وبين الدستور المحاسبي والقانون الضريبي الذي صدر عام 1992، حيث يتبنى القانون التجاري التقويم الأكثر حصافة للأصول من الدستور المحاسبي، وقد أقرَّ التنظيم المحاسبي ضرورة اعتماد كلٍّ مشروع خطة محاسبين ودليل معياري للحسابات أمَّا نظام التكاليف فقد ترك للمشروعات كما في النظام الفرنسي. وقد تبع الدستور المحاسبي بقانون المحاسبة عام 1994وقد جرى تعديل القانون الأخير عام 2000، وتطبق نصوص القانون على كافة المشروعات سواء كانت مشروعات فردية أو شركات تضامن (فيما عدا المشروعات الصغيرة جداً) أو الشركات المساهمة. كما يسمح للمشروعات الصغيرة بإعداد قوائم مالية مبسطة، كما أنَّ المجموعات الصغيرة غير معنية بإعداد قوائم مالية موحدة، ويقرر حجم المشروع عادة عن طريق عدد العاملين، إجمالي الأصول أو رقم الأعمال. وتغطي نصوص القانون أصول مسك الدفاتر، براءات الاختراع، تقويم الأصول والالتزامات، احتساب نتائج العمليات، القوائم المالية للمشروعات الفردية والمجموعات، المراجعة والنشر، حماية الأصول والسجلات المحاسبية والمسؤوليات الجنائية والمسائل الأخرى.

يسمح القانون لهيئة الأوراق المالية لوضع قواعد للشركات المدرجة في البورصة. وتهتمُ قواعدها بالإفصاح أكثر من اهتمامها بالقياس، فهي تتطلب تقارير مرحلية على سبيل المثال.

وقد اعتمد القانون صيغة حقيقي وعادل True and Far view الذي يعني ضمناً أنَّ قواعد المحاسبة تلبِّي متطلبات قانون الضرائب، مع أن ذلك غير مطبَّق عملياً في بعض الأحيان.

وفي عام 1995 أصدرت وزارة المالية دستوراً يختصُّ بتوحيد القوائم المالية تضمن شهرة موجبة وسالبة اشترط أن يتمَّ استهلاكها خلال خمس سنوات تالية التوحيد الكامل للقوائم المالية للشركة التابعة، واستخدم سعر الإغلاق لترجمة أسعار الصرف للشركات التابعة الأجنبية، وعالج السعر الاعتباري في الأرباح والخسائر أمَّا فروقات أسعار الصرف فقد عالجها بالاحتياطي.

كما تبنى القانون الضريبة الموجلة في جانبي الأصول والخصوم. ولم يفرض قانون عام 1994 دليلاً محاسبياً موحداً، تاركاً مسؤولية تصميم النظام المحاسبي على عاتق الشركات ذاتها. كما أدخل مفهوم التدفقات النقدية. وقد وضعت مهنة المحاسبة في بولندة نظاماً محاسبياً موحداً يمكن للشركات الاستفادة منه بشكل اختياري، وقد تأثَّر التشريع البولندي بمهنة المراجعة بالنصوص الموضوعة في التوجيه الأوربي الثامن، كما تأثَّر بشكل واضح بهيئة البورصة، حيث صدر تشريع خاص بمراجعة الحسابات والقوائم المالية المنشورة، وقد تضمن التدريب الإلزامي والفحص المهني.

3- الصين :

تمكَّن الحزب الشيوعي من السيطرة على الحكم عام 1949 بعد مواجهة سياسية وعسكرية واسعة شملت البر الصيني بأكمله انسحبت على أثرها القوى الحكومية المحافظة إلى جزيرة فورموزا وأقامت هناك دولة الصين الوطنية التي تبنَّت النظام الرأسمالي القائم على الحرية الاقتصادية والانتخابات الديمقراطية البرلمانية.

أمَّا بقية البر الصيني فقد خضع لسيطرة الشيوعيين بقيادة ماوتسي تونغ حيث تمَّت تعبئة جماهير الفلاحين بهدف تحسن الإنتاج ونشر الوعي الثقافي والتخلص من الأمراض الاجتماعية التي كانت سائدة في ذلك الوقت،

ولم تتـــزع ملكية الأرض التي كانت صغيرة أساساً وكان الهدف الأساســـي هو رفع الدخل الفردي والحد من الفقر والحد من تزايد السكان تحت مظلـــة الفكر الماركسي والتجربة الاشتراكية التي كانت سائدة في الاتحاد السوفيتي.

إلاَّ أنَّ الإصلاح الاقتصادي الذي أعلن عنه ابتداءً من عـــام 1978 والإعلان عن نظام اقتصاد السوق الاجتماعي الذي كان يرتكز علـــى عـــدة مقومات أهمها:

1- بقاء ملكية القطاع العام للدولة، والفصل بـــين الملكيـــة والإدارة، وإدارة مشروعات القطاع العام عن طريق إدارة متخصصـــة والحـــد مـــن تـــدخل الحكومة، وإعطاء أوسع الصلاحيات لإدارة الشركات في القطاع العام.

2- السماح للنظام المصرفي بتمويل مشروعات القطاع الخاص.

3- الترحيب برأس المال الأجنبي ووضع الحـــوافز اللازمـــة لاســـتثماراته والسماح بإنشاء الشركات المساهمة والمشروعات المشتركة.

4- المحافظة على سيطرة الحزب الشيوعي على السلطة السياسية مع العمل على تسريع تداول السلطة بحيث لا يستمر أي زعيم في السلطة أكثـــر مـــن دورة واحدة سواء كان رئيساً للدولة أو أميناً عاماً لحزب أو رئيساً للـــوزراء أو المستويات الأدنى.

5- إطلاق حملات منظمة للقضاء على الفساد الإداري.

وقد نجحت الصين في تحقيق أعلى معدلات التنمية في العالم خـــلال السنوات العشر الماضية، كما حققت قفزات نوعية فـــي مجـــال الصـــناعة، ورفعت مستوى الريف، وقد كثرت فيها الشركات المساهمة، وأصـــبح فيهـــا سوقان ماليَّان هما من أضخم البورصات في آسيا، كما تنشر بعض الشركات الصينية أسهمها في بورصة الأوراق المالية في نيويـــورك بالإضـــافة إلـــى البورصات الصينية.

كغيره من النظم الشيوعية كان النظام المحاسبي الصيني الموحد مأخوذاً عن النظام السوفيتي المحاسبي الإحصائي المرتبط بالخطط الاقتصادية، وقد تضمن دليلاً للحسابات وميزانية عمومية مرفقة بتحليل محاسبي واقتصادي وكان التمويل يقدم من الدولة ويقسم إلى تمويل للأصول الثابتة وتمويل للأصول المتداولة وتمويل خاص، وقد تضمن النظام شرحاً لكلٍّ نوع من هذه الأنواع.

وقد أدَّت الإصلاحات الاقتصادية في الصين إلى قيام وزارة المالية بإصدار أربع تنظيمات محاسبية عام 1992، وقد تضمن ذلك تعليمات حول توزيع الأرباح، المراجعة، وكان أحد هذه التنظيمات يخص الشركات المساهمة والمشروعات الممولة من الخارج. كما عمل بالوثيقة الخاصة بمعايير المحاسبة في عام 1993 وقد تضمَّنت من بين ما تضمنت ضرورة إعداد قائمة التدفقات النقدية، استخدام طريقة القيد المزدوج، إعداد القوائم المالية الموحدة عند الاقتضاء، إطار مفهومي ودليل موحد للحسابات بالإضافة إلى بعض القواعد التفصيلية للتقارير المالية.

وقد كان الإطار المفهومي وثيق الصلة بمقدمة المعايير الأمريكية والدولية. إلاَّ أنَّ التنظيم المحاسبي المذكور لم يحدد المستخدم الرئيس أو هدف القوائم المالية، بل حدَّد تسلسلاً من المستخدمين شمل الدولة والبنوك والجمهور وإدارة المشروعات. وكان هذا مخالفاً للمدخل الأمريكي والدولي الذي ركَّز على اتخاذ القرارات المالية من قبل المستثمرين الخارجيين، ومع ذلك فهو يبقى ملائماً كما أنَّ رأس المال المفترض ما يزال أكثر أهمية من رأس المال المملوك. كما لا يزال التطابق كبيراً بين الأرقام المحاسبية والأرقام الضريبية مما يجعل الحصول على الربح الضريبي أمراً على غاية من الأهمية. وهكذا بقيت التكلفة التاريخية هي أساس القياس المحاسبي دون

الموافقة على إعادة التقويم كما هو الحال في المعايير الدولية أو الأمريكية أو البريطانية. وأكثر من ذلك لم تشر المعايير الصينية إلى غلبة الجوهر على المظهر كما تمَّ اعتماد المصداقية أكثر من الملاءمة في هذه المعايير. ويمكن الاستنتاج بصورة عامة إلى أنَّ هناك تبايناً بين المعايير الصينية والمعايير الأنجلو أمريكية أو الدولية.

من المظاهر اللافتة أنَّ مجمع المحاسبين الصينيين يتبع إلى وزارة المالية، ولا يمثِّل هيئة مهنية مستقلة كما في معظم الدول الأخرى، وخاصة أنَّ ولادة المجمع المذكور تعود لعام 1988 فحسب. ومازالت المعايير الصينية تعتمد التكلفة التاريخية من أجل قياس الأصول الثابتة والمخزون السلعي ولو أنها قبلت طرق صرف المخزون المعروفة كالوارد أولاً صادر أولاً FiFO أو الوارد أخيراً صادر أولاً LiFO أما التعامل مع مخصصات الاستهلاك أو مخصصات الديون المشكوك فيها فإنَّ التعليمات المحاسبية تتفق مع قانون الضرائب تمام الاتفاق.

في عام 1998 شكَّلت الصين لجنة لمعايير المحاسبة تابعة لوزارة المالية وقد ضمنت أكاديميين وممثلين عن منشآت المحاسبة الكبرى وخبراء حكوميين وقد حصلت على معونة من البنك الدولي لتطوير مهنة المحاسبة في الصين، وقد أصدرت عدداً من المعايير العامة بالإضافة إلى معايير تطبق على الشركات المدرجة في البورصة. أمَّا عام 1999 فقد صدر قانون محاسبي وأولى قضية الحوكمة في الشركات المساهمة والرقابة الداخلية اهتماماً خاصاً كتعديلات لقوانين سابقة استهدفت حماية المستثمر، وبناء على ذلك أصدر مجلس الدولة قواعد للمحاسبة والتقارير المالية عدَّلت القواعد السابقة وكانت أكثر انسجاماً مع المعايير الدولية للمحاسبة.

وتطلب المراجعة والتأكيد في مشاريع متنوعة بما في ذلك تلك المشروعات التي تمَّ تمويلها من مشروعات خارجية ويقدَّر عددها بأكثر من 200000 مشروع بالإضافة إلى الشركات محدودة المسؤولية، ويقدر عددها بـ 5000 مشروع والعديد من الشركات المملوكة من قبل الدولة. لذا فإنَّ منشآت المحاسبة الدولية تمَّت بسرعة في الصين في السنوات الأخيرة.

4- مصر:

تأثرت مصر بالمدخل المهني الذي كان سائداً في المملكة المتحدة منذ فترة الاستعمار البريطاني، كما تمَّ تأسيس أول جمعية مهنية للمحاسبين القانونين تحت اسم الجمعية الملكية للمراجعين والمحاسبين المصريين عام 1947 كما تمَّ تنظيم المهنة القانونية بالقانون رقم 133 لعام 1951 أمَّا تنظيم ممارسة مراجعة حسابات شركات التأمين فكانت قد صدرت بالقانون 156 لعام 1950 وقد قسم القانون المذكور ممارسة المهنة إلى مستويات ثلاث جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين. وكان الهدف الأساسي للقوائم المالية المنشورة هو خدمة المستمر وكان هناك فارق بين الربح المحاسبي الذي يمثِّل محصلة حسابات النتيجة وهي التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر، والربح الضريبي الذي يعرض الربح الخاضع للضريبة والذي لا يتطابق بالضرورة مع الربح المحاسبي. وكانت الميزانية العمومية هي القائمة الأساسية المنشورة بالإضافة إلى حسابات النتائج المشار إليها.

وقد نظم القانون 26 لسنة 1954 حسابات الشركات المساهمة وبيَّن أنَّ مراجعة حسابات هذه الشركات يجب أن تتم من قبل أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، أو من المحاسبين القانونين الذين راجعوا شركات مساهمة لمدة لا تقلُّ عن خمس سنوات متتالية قبل العمل بالعمل 133 لسنة 1951.

كما صدر القانون 44 لعام 1965 الصادر بالقرار الجمهوري رقم 2405 لسنة 1966 لينظم مراقبة حسابات شركات ومؤسسات القطاع العام واشترط أن يكون مدير إدارة مراقبة الحسابات ونائبه ومراقبو الحسابات الذين يعملون معه من الحاصلين على درجة البكالوريوس من إحدى كليات التجارة أو ما يعادلها وأن يكونوا من المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة بتاريخ العمل بالقانون 44 ولهم حق اعتماد ميزانيات شركات مساهمة أو من الذين أمضوا في الوظائف المشار إليها مدة لا تقل عن خمس عشرة سنة بعد الحصول على المؤهل الجامعي.

وبصدور القرار الجمهوري رقم 4723 لسنة 1966 تبنّت مصر النظام المحاسبي الموحد كإدارة للتخطيط المركزي الشامل بهدف الوصول إلى الاشتراكية.

وقد انطلق النظام من دليل موحد للحسابات يسهل تجميع حساب القيمة المضافة لقطاع الأعمال وهو القطاع الاقتصادي المحرك للاقتصاد الوطني، ونظراً لأنّ التخطيط الصينية التي تمثّل مجموع الموازنات التخطيطية لكافة المشروعات الاقتصادية (قطاع الأعمال) بحيث يمثّل مجموع خطط المشروعات الاقتصادية المختلفة الخطة الاقتصادية للدولة كلها، وعرف النظام المحاسبي الموحد المصري الموازنة التخطيطية على أنّها الخطة الإقتصادية للوحدة التي تقوم بإعدادها في ضوء الإطار الأولي لخطة الدولة.

أي أنّ الموازنة هي أداة الإدارة العليا للوحدة في أداء وظيفتها في مجالات وضع الأهداف والسياسات المختلفة والتنسيق بينها والرقابة على تنفيذها، إذ أنّها أولاً: ترسم صورة واضحة للمستقبل بتحديد أهداف الإدارات المختلفة المختصة بشؤون الإنتاج والمبيعات والمشتريات والتخزين

والاستثمار والتمويل والعاملين وغيرها، وثانياً: تحديد مسؤولية ودور كلٍّ من هذه الإدارات في تحقيق الهدف الذي يسند إليها، وبذلك فهي الوسيلة الوحيدة لتحقيق الاتساق بين تلك الأهداف، بمعنى أنَّها تضمن توازن أهداف الإدارات المختلفة لتحقيق التناسق والترابط والتكامل فيما بينها، وهي إحدى أداة لتحقيق هذه الرقابة، فعند مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف يمكن الحكم على مدى واقعية تلك الأهداف وسلامة تقديراتها من جهة ومدى النجاح في تنفيذها من جهة أخرى.

والموازنة بهذا المعنى تمثِّل أداة ربط لأهداف الوحدة الاقتصادية مع أهداف الخطة الشاملة للدولة، وتوضع أهداف الموازنة أساساً في ضوء الأهداف التي يتضمنها الإطار الأولي للخطة، وتمثِّل الموازنة لبنة أولية من اللبنات التي تمثِّل خطة الدولة الاقتصادية ككل.

وقد وضع النظام المحاسبي الموحد عدة قواعد يجب مراعاتها عند إعداد الموازنة هي:

1- فصل العمليات الجارية عن العمليات الرأسمالية.

2- تقسيم الموازنة طبقاً للأنشطة الاقتصادية الرئيسة التي تزاولها.

3- ربط الموازنة بنظام التكاليف المستخدم.

4- توحيد نماذج الموازنة على مستوى كافة المشروعات.

5- مراعاة الارتباط القائم بين نماذج الموازنة بما يمكن من استخراج المعاملات الفنية.

6- متابعة الأرقام التقديرية التي بنيت عليها الموازنة مع الأرقام الفعلية وتحليل الانحرافات.

7- نشر الموازنة مع القوائم والتقارير الأخرى.

وتقسم نماذج الموازنة إلى نماذج تخصُّ الطاقة الإنتاجيـــة ونمـــاذج تخصُّ برنامج الإنتاج والإنتاج الفعلي ومستوى الانتفاع بالطاقـــة، وبـــرامج الإنتاج التي تميِّز بين السلع الوسيطة والسلع المشتراة بغرض البيع، ويرفـــق بالموازنة أيضاً نماذج العمالة، وترجمة مالية للموازنة الكميـــة التـــي تعـــدُّ الموازنة على أساسها بما يضمن التطابق بين التدفقات المالية الداخلة للوحدة والخارجة منها مع المخرجات والمدخلات السلعية وبين الفجوة التمويلية من عجز أو فائض، أمَّا القوائم الاقتصادية الأخرى فهي:

أ- الميزانية:

وقد بوَّبها النظام على أساس اقتصادي بحت، فاعتبر الأصول الثابتة بمثابة طاقات إنتاجية مستقلة، أمَّا الطاقات الإنتاجية التي لم تتكامل أو تصبح جاهزة للاستغلال فهي مشروعات تحت التنفيذ، أمَّا المخزون فيعبِّر عن السلع والمنتجات المؤجل استخدامها لفترات مقبلة إمَّا لعدم بيعها أو لعدم اســـتكمال عمليات تحويلها وإنتاجها خلال الفترة، وعن طريق هذه العناصر الثلاثة التي تلتزم فيها كافة مشروعات القطاع العام يمكن للمحاسب القومي تحديد حجـــم ونمط الاستثمار في قطاع الأعمال.

وقد عرضت وظيفة التمويل في الجانب الدائن من الميزانية ســـواء كانت تمويلاً ذاتياً لمخصصات الاستهلاك أو اقتراض أو تمويل نهائي علـــة شكل رأس مال أن حساب الاحتياطي لم يعد له مبرر في ظلِّ سيطرة الدولة على المشروع وحصولها على الفوائض المحققة. وقضى النظام المحاســـبي الموحد المصري أنَّ رأس المال يجب أن يردَّ إلى الدولة التي تتقاضى فائـــدة على الأموال الممنوحة للشركة على شكل رأس المال. وهذا من شأنه أن يثقل كاهل شركات ومؤسسات القطاع العام بأعباء تمويلية كبيرة وتحميل حسابات النتائج بمصروف الفائدة وهذا أمراً لم يكن مألوفاً من قبل. كما ألقى النظـــام

المحاسبي المصري حساب السندات معتبراً أنَّ وظيفة التمويل تعود حصـــراً للدولة.

وقد أدَّت الاعتبارات الاقتصادية إلى اعتبار الأراضـــي والمســـاكن أصولاً ثابتة تأخذ أرقاماً محددة مهما يكن الفرض مـــن حيازتهـــا، فتـــاجر الأراضي والمساكن يميل عادة إلى اعتبارها أصولاً متداولة، إلاَّ أنَّ اعتبارات الحسابات القومية أدَّت إلى اعتبارها أصولاً ثابتة على الدوام وهي ذات أرقام محددة مهما يكن المشروع الذي تتبع إليه، كما ميَّز بين الأراضي وتكـــاليف استصلاحها، إذ أنَّ اقتناء الأرض ليس فيه تكويناً رأسمالياً علـــى مســـتوى الحسابات القومية بينما تكاليف استصلاح تدخل في التكوين الرأسمالي. وكان إعداد هذه الحسابات بحسب هذا التصنيف ملائماً لأغراض قائمـــة المـــوارد والاستخدامات الرأسمالية.

ب – قائمة الموارد والاستخدامات المالية:

وتهدف هذه القائمة إلى إعداد حساب رأس المـــال علـــى الصـــعيد الاقتصادي لبيان التغيرات التي طرأت على ثروة الوحدة الاقتصادية وتـــؤثِّر على رصيد رأس المال الوطني خلال فترة معينة، وبتعبير آخر فهي تصور التغيرات التي تطرأ على أصول وخصوم الوحدة من زيادة أو نقص.

على ذلك فإنَّ هذه القائمة تعبِّر عن مصادر الأموال (التمويل) مـــن جانب وأوجه استخدام تلك الأموال من جانب آخر. أي أنَّ مواردها تتكـــون بصفة عامة من المدخرات التي تولَّدت خلال الفترة، والمقبوضات التحويلية التي حصلت عليها الوحدة، فضلاً عما اقترضته أو استردته مـــن قـــروض خلال الفترة نفسها. أمَّا اســـتخداماتها فتتـــألف مـــن الاســـتثمارات العينيـــة والمدفوعات التحويلية التي تحملتها الوحدة المحاسبية، فضلاً عما أقرضت أو اقترضت من أموال خلال الفترة.

ج- حساب العمليات الجارية:

ويعبّر عن النشاط الإنتاجي الذي تقدّمه الوحدة المحاسبية، ويبرز مواردها المتولدة من هذا النشاط والأعباء المختلفة التي تحملتها الوحدة المحاسبية لتحقيق هذه الموارد. كما يعبّر عن كيفية تصرف الوحدة المحاسبية بالفائض المتحقق من النشاط الإنتاجي، بالإضافة إلى أيّ إيرادات أخرى تتحقق أوجه نشاط أخرى، وبذلك يغطي هذا الحساب مستلزمات كل من حسابي الإنتاج والتخصيص.

ويبدو أنّ تسمية هذا الحساب مأخوذة من تصنيف الموازنة المصرية، التي كانت تقسم العمليات إلى جارية ورأسمالية، أمّا القاعدة التي حكمت تبويبه فهي تصنيف المعاملات الاقتصادية بحسب موضوعها أو طبيعتها، فمنها ما يتعلق بالإنتاج والاستهلاك الوسيط لشراء وبيع السلع والخدمات، أمّا الأجور والفوائد والإيجارات والفوائض فتعبّر عن معاملات تتعلق بالتحويلات الجارية، أمّا الضرائب السلعية والدخلية والتعويضات والديون المعدومة فتعبّر عن التحويلات التخصصية. فبهدف قياس الإنتاج الإجمالي بسعر السوق ثم تخصيص حساب إيرادات النشاط الجاري مقسماً قيمة الإنتاج بسعر السوق ثم فتح حساب وسيط لمعالجة الفرق بين سعر السوق وسعر التكلفة للتوفيق بين أغراض الاقتصاد وأغراض المحاسبة القومية. واعتبر المشغولات الداخلية أحد عناصر إيرادات النشاط الجاري.

أمّا المعاملات التي لا تؤدّي إلى زيادة الناتج القومي بحسب المفهوم الاقتصادي فقد خصص لها حساب التحويلات الجارية التخصيصية كالتبرعات والإعانات والتعويضات والضرائب.

د- الموازنة النقدية:

وقد كانت محاولة لتقدير المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال فترة قادمة، كترجمة نقدية للموازنة المالية التي تمثِّل هي الأخرى ترجمة مالية للموازنة التخطيطية بجانبها السلعي والخدمي. وقد ركَّزت الموازنة النقدية أساساً على إحصاء المقبوضات والمدفوعات الفعلية مصنفة بحسب دليل الحسابات المقر في النظام المحاسبي الموحد.

ولا شكَّ بأنَّ النظام المحاسبي الموحد مثَّل ترجمة محاسبية وإحصائية لمتطلبات النهج الاشتراكي الذي تبنته مصر منذ أواخر الخمسينات، كما أنَّه قدَّم أساساً محاسبياً موحداً يصلح للمقارنة داخل مؤسسات وشركات القطاع العام، وقد قدَّمت بعض القوائم المطلوبة بحسب هذا النظام المحاكاة الفكر المحاسبي الذي كان سائداً خلال فترة الستينات من القرن الماضي كقائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية التي كانت سائدة في تلك الفترة، أمَّا الموازنة النقدية فلم تحقق نتائج مرضية نتيجة لصعوبة إعدادها بافتراض دفاتر يدوية أكل عليها الدهر وشرب وهي لا تقارن مع قائمة التدفقات النقدية المعاصرة والمطلوب إعدادها بحسب المعايير الدولية والتي تقدِّم فائدة أكبر وسهولة في الإعداد والتفسير.

وإن تحول النظام السياسي في مصر باتجاه الانفتاح الاقتصادي واستقطاب رؤوس الأموال أدَّى إلى التأثر بالمعايير الدولية، والواقع أنَّ المهنة في مصر تبنَّت معايير مصرية للمحاسبة لكنَّها في معظمها مأخوذ عن المعايير الدولية وهي المطبقة في قطاع الأعمال في جمهورية مصر العربية في الوقت الحاضر سواء أكان هذا القطاع ناتجاً عن الخصخصة أم عن تأسيس مشروعات جديدة.

5- سورية

تبنّت سورية الخط الاشتراكي بعد المؤتمر القومي السادس لحزب البعث العربي الاشتراكي الذي انعقد عام 1963 وعمدت عام 1965 إلى تأميم كافة الشركات المساهمة وبعض شركات التضامن والمشروعات الفردية، وبهدف إعداد الحسابات القومية وبناء الخطط الاقتصادية وتوحيد الممارسة المحاسبية ضمن مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي، تبنّت النظام المحاسبي الموحد المصري عام 1974، إلاّ أنّ صعوبات تطبيق هذا النظام وما قدّمه من مصطلحات لم تكن مألوفة في مهنة المحاسبة في سورية، درست لجنة تابعة لوزارة المالية الموضوع وقامت بالمحافظة على النظام المصري مع إدخال تعديلات أهمُّها:

1- اختصار تحليل الحسابات من خمس حقول إلى أربعة حقول.

2- اعتماد الحسابات التقليدية وهي التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر للوصول إلى نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية التابعة للقطاع العام.

3- اعتبار حساب العمليات الجارية حساباً إحصائياً خارج الدفاتر.

4- اعتبار مركز التكلفة أساسي في حساب النتائج وبالتالي إعداد حساب التشغيل لمركز التكلفة فقط.

5- صرف النظر عن نشر الموازنة التخطيطية مع القوائم المالية.

وكان من نتائج هذا التعديل صرف النظر عن الربط بين القوائم المالية المطلوبة بحسب النظام وإعداد الحسابات القومية التي استمر إعدادها عن طريق استثمارات إحصائية توزع على المنشآت الاقتصادية، ويقوم المكتب المركزي للإحصاء بتفريغها والوصول إلى الحسابات القومية بطرق التقدير الإحصاء بتفريغها والوصول إلى الحسابات القومية بطرق التقدير الإحصائي الأبعد عن الدقة التي يمكن الوصول إليها عن طريق النظام

المحاسبي الموحد الذي يقدم للمحاسب القومي مجاميع جاهزة مصنفة إلى أرقام محددة في دليل الحسابات. وقد أدَّى ذلك إلى جعل النظام المحاسبي الموحد المطبق في سورية يفقد المبرر الأساسي من إعداده، فلا هو حافظ على المصطلحات والقواعد المحاسبية، ولا هو قدَّم خدمة للحسابات القومية. كما أنَّ اعتماد حسابات النتائج التقليدية (التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر) لم يعد منسجماً مع التطور الكبير الذي قطعته القوائم المالية والذي استعاض عن هذه الحسابات الثلاثة بقائمة الدخل.

أكثر من ذلك فإنَّ إعداد حسابات نتائج على مستوى مراكز التكلفة هو غير عملي وليس له فائدة تذكر، بل إنَّ حسابات النتائج تعدُّ على مستوى وحدة محاسبية كخط أو معمل أو شركة، وخاصة أنَّ محاسبة التكاليف في الوقت الحاضر صارت تعتمد على مدخل الأنشطة ABC التي تقتضي التوسع الكبير في مراكز التكلفة في ظل استخدام الحاسوب.

وإنَّ مركزية التمويل السائدة حالياً في علاقة القطاع العام مع موازنة الدولة تجعل الإدارة تعتمد على وزارة المالية (صندوق الدين العام) في التمويل حيث يعوض الصندوق عن الخسائر في المؤسسات والشركات الخاسرة، ويمتصُّ كافة الفوائض والأرباح، بحيث يتلاشى طموح الإدارة وحاجتها إلى قوائم مالية تقيس تدفقاتها المالية والنقدية، كما أنَّ الأسلوب التفصيلي الممل الذي اعتمدته الموازنة النقدية جعل المشروعات تعزف عن إعدادها في بداية الفترة أو نهايتها. وخاصة أنَّ المعيار الدولي السابع قدَّم قائمة للتدفقات النقدية يمكن إعدادها ببساطة ووضوح من خلال القوائم المالية الأخرى (الميزانية والدخل)، كما أنَّ ربط الموازنة النقدية مع الموازنة التخطيطية العينية والمالية يعدُّ عنصراً هاماً من عناصر التخطيط المالي المعاصر.

أمَّا قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية فلم تعد ذات أهمية في الوقت الحاضر لإدارة المشروع في ظلِّ قائمة التدفقات النقدية الأكثر أهمية من تغيرات رأس المال العامل. أمَّا على مستوى الحسابات القومية فإنَّ إعداد هذه القائمة يتم عن طريق الحسابات القومية الأخرى.

وخلاصة القول إنَّ الوقت قد حان لتحديث النظام المحاسبي الموحَّد والتخلص من كافة القوائم التقليدية واستبدالها بقوائم مالية معاصرة تقدِّم للإدارة أداة للقياس الخاص، فقد تبنَّت جمعية المحاسبين القانونين في سورية مجموعة من معايير المحاسبة وهي مأخوذة عن المعايير الدولية.

6- ليبيا

تبنَّت ليبيا بدورها النظام الاشتراكي واستخدمت بدورها النظام المحاسبي الموحد أداة للتخطيط الاقتصادي مع تعديلات بسيطة. لكنَّها تبنَّت الإصلاح الاقتصادي وسياسة الانفتاح وإعطاء الدور الأكبر للقطاع الخاص، الذي عاد لتطوير الممارسة المحاسبية القديمة التي كانت متأثرة بالنظام الإيطالي، لكنَّ المشروعات الكبيرة اعتمدت على منشآت المحاسبة الدولية التي تتبنَّى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

7- العراق

كانت الممارسة المحاسبية في العراق أكثر تأثراً بالمدخل المهني الذي كان مطبقاً في المملكة المتحدة منذ الاحتلال البريطاني للعراق، ووجد في العراق عددٌ من المحاسبين أعضاء مجمع المحاسبين في إنكلترا وويلز لكن تبني التخطيط المركزي الشامل وبناء قطاع عام صناعي يدار من قبل الدولة، أدَّى لأخذ هذا القطاع بنظام محاسبي موحد مأخوذ عن النظام المحاسبي الموحد المصري. إلاَّ أنَّ وجود شركات خاصة محلية وأجنبية في

العراق في السنوات الأخيرة جعلها تعتمد على المدخل المهني المعتمد على المعايير الدولية (والأمريكية أحياناً أخرى).

8- السودان

إنَّ رضوخ السودان إلى الاحتلال البريطاني جعل المهنة في السودان أكثر شبهاً بالمهنة في العراق. وقد تبنى لاحقاً صيغة مأخوذة عن النظام المصري، إلاَّ أنَّ الشركات التي وجدت في السودان في الوقت الحاضر أخذت تتبنى المعايير الدولية، وتعود إلى الممارسات التي كانت سائدة في السابق، وهي ليست بعيدة عن المدخل المهني كونها كانت متأثرة بالتجربة البريطانية.

9- اليمن

أخذ اليمنيون النظام المحاسبي الموحد المصري بعد إدخال بعض التعديلات عليه، ومازال هذا النظام مطبقاً في القطاع الحكومي اليمني.
أمَّا القطاع الخاص فقد تبنى نظماً متباينة لكنَّها أقرب إلى المدخل المهني وما تبناه من معايير دولية للمحاسبة، وخاصة من خلال وجود بعض منشآت المحاسبة الدولية الكبرى، بعد استخراج النفط بكميات متزايدة في الأراضي اليمنية.

10- الجزائر

كانت المحاسبة في الجزائر مطابقة للنظام المحاسبي الفرنسي أثناء الاحتلال، إلاَّ أنَّ الحكومة الجزائرية تبنَّت نظاماً محاسبياً موحداً شبيهاً بالنظام المصري مع تعديلات محددة – وقد عادت الشركات الجزائرية لتتبنى نظاماً شبيهاً بالنظام الفرنسي بعد الانفتاح السياسي والاقتصادي، أمَّا المؤسسات الدولية فقد طبَّقت معايير المحاسبة الدولية من خلال منشآت المحاسبة الدولية الكبرى.

تمرينات

1- كانت البيانات التالية في ميزان المراجعة لشركة ستار في 2006/12/31:

مبيعات	155000	مشتريات	72000
مخزون 1/1	17000	مخزون 12/31	37000
مصاريف اتصالات	32000	مصاريف كهرباء	23000
رواتب وأجور	45000	استهلاك آلات	12000
ضرائب ورسوم	12000	إعانات إنتاج	3000

المطلوب:

1- إعداد حساب التشغيل.

2- إعداد حساب المتاجرة.

3- إعداد حساب الأرباح والخسائر.

4- إعداد قائمة الدخل.

5- إعداد حساب القيمة المضافة.

2- ناقش مدى ملاءمة الموازنة النقدية لأغراض التخطيط.

3- ناقش مدى ملاءمة الموازنة النقدية لأغراض الإدارة.

4- ما هو مغزى قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية.

5- ما هي أغراض حساب العمليات الجارية.

6- ما هي أسباب تباين الممارسة المحاسبية العربية.

الفصل الثالث

المدخل الضريبي

يهدف الفصل إلى بيان:

- حرص الدول الأوربية على إصدار قوانين لتنظيم المحاسبة.
- انعكاس الربح الضريبي على النظام المحاسبي.
- الطلب إلى رجال الأعمال وضع نظم محاسبية تسمح بالتحقق من مصداقيتها.
- تحميل مصممي البرامج الإلكترونية مسؤولية حماية مصالح الحكومة.

يمكن القول إنَّ المدخل الضريبي نشأ في القارة الأوربية، وخاصة في فرنسا وألمانيا، إذ نشأت هناك دولٌ قوية تحرص على تأمين الموارد الضريبية عن طريق وجود نظام محاسبي يمثِّل فيه الربح المحاسبي أساساً لاحتساب الربح الضريبي، وإنَّ أيَّ تلاعب في الحسابات من شأنه تشكيل مخاطر حقيقية على الإيرادات الضريبية من جهة، وعلى حقوق الدائنين من جهة أخرى، لذا نرى أنَّ النظم المحاسبية الأوربية كانت محددة بنصوص القانون بما يضمن موثوقية العمليات المحاسبية واستنادها إلى مستندات موضوعية، والحرص على تسجيل كافة تلك العمليات بما يجعل السجلات المحاسبية والقوائم المالية تقدِّم صورة عادلة عن أنشطة المشروع ضمن مبادئ محاسبية محددة من قبل المشرع دون ترك الحرية للمستثمر في أن يطبِّق المبادئ المحاسبية التي يراها أكثر ملاءمة لمصلحته.

أمَّا الانتقال إلى الربح الضريبي فيتضمن تسويات معينة كاستبعاد بعض النفقات الفعلية لكنَّها غير مقبولة ضريبياً، أو استبعاد بعض الإيرادات من الربح الضريبي بسبب إعفائها، وهذا يجعل مخصص الضرائب ممثلاً للواقع. وإنَّ عدم التزام المستثمرين أو الإدارة بتطبيق القواعد القانونية من شأنه تعريضهم لعقوبات أو غرامات مالية وأحياناً مساءلتهم جنائياً لأنَّ مثل هذه المخالفات تؤثِّر على الصالح العام.

كما أنَّ تأمين المعلومات اللازمة للتخطيط المالي على المستوى القومي عن طرق تأمين المعلومات المباشرة اللازمة لإعداد الحسابات القومية لم تكن بعيدة عن أهداف النظم الأوربية.وسنقوم فيما يلي بدراسة ذلك في بعض الدول.

1- فرنسا

كان النظام السياسي في ألمانيا النازية اشتراكياً قومياً يعتمد على التخطيط التأشيري، أي الذي يعتمد على المؤشِّرات المالية، المتمثلة بالحسابات الاقتصادية القومية، التي كانت تعدُّ من خلال نظام محاسبي اقتصادي إحصائي شامل، يفرض تطبيقه على كافة المشروعات الاقتصادية مهما كانت أشكالها التنظيمية أو القانونية أو تبعيتها للدولة أو القطاع الخاص. وحين احتل الألمان فرنسا فرضوا تطبيق نظامهم على فرنسا طيلة فترة الاحتلال، وقد أقلع الألمان الغربيون بعد هزيمة النازيين عن تطبيق النظام المحاسبي الموحد، لكن الفرنسيين استمروا على تطبيقه بعد تحررهم من الاحتلال النازي، وذلك لما يتميَّز به هذا النظام من تأمين معلومات جاهزة لأغراض الحسابات الاقتصادية القومية، وللأغراض الضريبية في الوقت نفسه. ويمكن تمييز أربع مراحل لتطور التقارير المالية كمخرجات للنظام المحاسبي وما يتضمنه من مبادئ وسياسات وإجراءات وهي:

1- المرحلة الأولى من عام 1946- 1957

وهي فترة ما بعد الحرب العالمية الثانية وما تمتاز به من إعادة للبناء بالاعتماد على سياسة اقتصادية مبنية على التخطيط التأشيري، حيث أعدَّت الخطة المحاسبية القومية (PCG) وقد كان اهتمام هذه الخطة يتركز على الاقتصاد الكلِّي وتحقيق الأهداف الاقتصادية العامة كزيادة الدخل أو زيادة الناتج القومي مع أهمية أقل لمهنة المحاسبة.

2- فترة التحديث منذ عام 1958 إلى عام 1973

وهي فترة النمو الاقتصادي المكثَّف حيث تم توسيع تطبيق PCG، وقد ارتبطت بالقواعد الضريبية بحيث يتمُّ تحديد الربح الضريبي من خلال القوائم المالية التي يتطلب التصميم المحاسبي إعدادها بما يتفق مع المبادئ

المحاسبية المنسجمة مع التشريعات الضريبية بما يمكن من اشتقاق الربح الضريبي من الربح المحاسبي. ولا يمثّل التصميم المحاسبي مجرد تصنيف لحسابات الأستاذ بل يمثّل دليلاً مفصلاً لكافة الحسابات المساعدة والتحليلية، ويتضمن تعريفات ومصطلحات وقواعد للقياس والتقويم ونماذج للقوائم المالية.

ويعتمد التصميم المحاسبي الفرنسي على مبدأ الصدق الذي تنطلق منه المحاسبة في تسجيل وتبويب العمليات المحاسبية كافة، ويتمُّ التسجيل المحاسبي في الوقت المناسب بما يضمن:

- التسجيل الكامل وبحسب التسلسل الزمني مع حفظ المعطيات الأساسية كافةً.
- إعداد البيانات المطلوبة في الوقت المناسب.
- الرقابة على دفة العمليات وأساليب المعالجة.
- أمَّا إذا تمَّت معالجة البيانات المحاسبية عن طريق الحواسيب فقد اعتمد التصميم على عدة قواعد أهمها:
  - الشفافية.
  - النظام.
  - الأمانة الكافية.
  - حماية المعلومات وحفظها.

إذ أنَّ مصممي البرامج الحاسوبية معنيون بتأمين سلامة المعلومات التي تعالج عن طريق إخضاعها لمجموعة من أقفال السلامة، بالإضافة إلى إمكانية خضوعها إلى الرقابة الضريبية في أيِّ وقت.

وتعتمد غالبية الكتب الجامعية على التصميم المذكور، ويتدرب عليه المحاسبون الفرنسيون كافة، حتى إنَّ هذا التصميم PCG شكَّل لغة ومفـاهيم محاسبية خاصة.

وقد تضمَّن دليل الحسابات تخصيص خمسة حسابات للميزانية وهي:

- رأس المال والالتزامات.
- الأصول الثابتة.
- المخزون والبضاعة تحت الصنع.
- المتحصلات النقدية.
- التمويل.

أمَّا حسابات النتائج فهي:

- الأعباء.
- الإيرادات.

وتصنَّف الحسابات على أساس طبيعة الحساب وليس بحسب وظيفته.

ويدار التصميم من قبل مجلس المحاسبة الفرنسي الذي يضمُّ ممثلـين عـن القطاع العام وممثلين عن القطاع الخاص، وقد أسمى هذا المجلس عام 1957 وعدل تشكيله عدة مرات.

3- التطبيع مع الاتحاد الأوربي:

كانت فرنسا أهمَّ الدول المؤسسة في الاتحاد الأوربي، وقد شـاركت في إعداد قانون أوربي للشركات ليطبقَّ على الدول الأعضاء كافة، مما ترك بعض الآثار المحاسبية المعدلة للتصميم المحاسبي الفرنسي.

وقد تمَّت مهنة المحاسبة بعد ذلك بشكل ملحوظ، كما فتحت منشـآت المحاسبة الأربع الكبار مكاتبها في فرنسا، وسمح القانون الفرنسي الصـادر في 1998/4/6 للشركات الفرنسية المدرجة في البورصة بتبنـي المعـايير

المحاسبية الدولية شريطة أن تترجم هذه المعايير إلى اللغة الفرنسية وألاَّ تتعارض مع توجيهات الاتحاد الأوربي الأربع في مجال المحاسبة.

على أنَّ طريقة التقويم الأساسية هي التكلفة التاريخية، معدلة على أساس الحيطة والحذر، أي تخفيض التكلفة الدفترية دون زيادتها.وهذا يشير إلى أنَّ النموذج الفرنسي كان منسجماً مع مصالح الدائنين ومصلحة الضرائب بشكل أساسي، بمعنى أنَّ إعادة التقويم باتجاه زيادة القيمة يؤدِّي إلى زيادة الأرباح الخاضعة للضريبة وهو ليس بمصلحة الممولين أو الدائنين بعكس تخفيض القيمة.

كما أنَّ الخطة المحاسبية الفرنسية لا تسمح برسملة الإيجار التمويلي آخذة بالشكل القانوني للعقد وليس بفحواه الاقتصادي. ويعترف بمصاريف التأسيس على أنَّها نفقات رأسمالية يجري استهلاكها لاحقاً.

أمَّا مصروفات الاستهلاك الإضافية فتضاف إلى مخصصات الضرائب لذا فإنَّ المشروعات لا تسرف في تحديد هذه المصروفات.

ولا يسمح إلاَّ بطريقة المتوسط المرجح أوطريقة الوارد و الصادر أولاً في صرف المخزون السلعي.

ولا تظهر ضرائب مؤجلة في جانبي الالتزامات أو الأصول في الميزانية العمومية أو حساب الأرباح والخسائر بسبب التطابق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي بحسب الخطة الفرنسية.

وتعترف الخطة الفرنسية بالخسائر الناتجة عن فروقات الصرف لكنَّها لا تعترف بالأرباح الناتجة عن ذلك.

وتحرص الخطة الفرنسية على تشكيل المخصصات اللازمة لتغطية الالتزامات المستقبلية غير المؤكدة، حتى ولو لم تكن تمثِّل التزامات بتاريخ القوائم المالية.

أمَّا الشركات التي تعدُّ قوائم مالية موحدة فيسمح لها أن تقوِّم أسهمها في شركاتها التابعة بطريقة الملكية، مع أنَّ عملية توحيد القوائم المالية لم تكن معروفة في فرنسا قبل عام 1970 حيث تتدخل إحدى المنشآت الأربعة الكبرى لمساعدة الشركة في إعداد قوائمها المالية الموحدة وفق المعايير الأمريكية أو الدولية[1].

2- ألمانيا

تهدف القوائم المالية بحسب القانون الألماني إلى عرض وجهة نظر حقيقية وعادلة True and Fair view لصافي الربح والمركز المالي ونتائج العمليات، ويجب أن تتطابق مع السجلات المحاسبية. وإذا لم تعرض القوائم المالية وجهة نظر حقيقية وعادلة فإن إفصاحاً إضافياً يفسِّر ذلك على شكل ملاحظات.

ومن أهمِّ مظاهر المبادئ المحاسبية في ألمانيا:

1- التأثير الكبير لقانون الضرائب الذي ترك بصماته على الممارسة المحاسبية في ألمانيا أكثر من المهنة بكثير.

2- تضمن القانون الألماني قواعد محاسبية وإجراءات وسجلات تختلف بين قطاع وآخر، فقواعد تطبق على الشركات وأخرى تطبق على البنوك أو شركات التأمين، ولم تميِّز هذه القواعد بين المشروعات الكبيرة أو الشركات المساهمة وبين شركات التضامن. وعلى كلِّ مشروع أن يعدَّ في نهاية كلِّ عام مالي ميزانية عمومية وحساب الأرباح والخسائر تتوافر فيها الوضوح والشفافية.

3- تلعب المحاكم الضريبية دوراً في تطوير مبادئ المحاسبة وقواعدها.

4- مع أنَّ مهنة مراجعة الحسابات حققت نمواً نسبياً في السنوات الأخيرة، فمازال تأثيرها ضعيفاً إذا ما قورنت بالقانون الضريبي، وقد شكِّلت مهنة المحاسبة (مراجعة الحسابات) في ألمانيا منذ العام 1931 عملاً بقانون

---

[1] - Ibid P234.

الشركات الذي صدر في ذلك العام، ومع ذلك فما زال التنظيم المهني الألماني يضمُّ قرابة أحد عشر ألف محاسب، ويهدف إلى نشر الوعي المحاسبي والمهني وإرساء المعايير المهنية. ويقتصر دور التنظيم المهني على تقديم التوصيات، وتعطي الشهادة المهنية لخريجي الجامعات من اختصاصات إدارة الأعمال التي تتضمن المحاسبة بطبيعة الحال بالإضافة إلى حملة شهادات القانون أو الهندسة أو الزراعة أو الاقتصاد، أمَّا من لا يحمل شهادة جامعية فيحتاج إلى خبرة عملية لا تقلُّ عن عشر سنوات.

وفي عام 1998 ونتيجة ضغوط شديدة من المدراء وأعضاء الهيئات الإشرافية ومراجعي الحسابات للتطبيع مع المعايير الدولية صدر قانون الرقابة والشفافية، وأوجد هذا القانون لجنة معايير المحاسبة الألمانية GASC وكان هدفها إيجاد معايير لتوحيد القوائم المالية، وتمثيل ألمانيا في المحافل الدولية ذات العلاقة، وتطوير القوانين الألمانية، وقد أصدرت اللجنة المذكورة لغاية 2003 ثلاثة عشر معياراً على هدى المعايير الدولية، ومع ذلك فإنَّ الشركات الألمانية المسجلة في بورصة نيويورك Nyse تعدُّ قوائمها المالية بحسب المعايير الأمريكية أو أنَّها تعدل قوائمها المالية على هذا الأساس.

أمَّا أهمُّ المبادئ المحاسبية الألمانية فهي:

- الشفافية.
- الكمال.
- منع التعويض أو المقاصة بين الأصول والالتزامات.
- مفردات لا يمكن رسملتها، كمصروفات تأسيس الشركة، أو مصروفات الإصدار، أو الأصول غير الملموسة.
- مبادئ التقويم.

ومن الجدير بالذكر أنَّ ألمانيا الديمقراطية DDR كانت تطبِّق نظاماً محاسبياً موحداً لتأمين المعلومات اللازمة للتخطيط المركزي الشامل إلاَّ أنَّ

ألمانيا الموحدة عام 1990ألغت النظام كما ألغت كافة الأنظمة والقوانين السابقة وعمَّمت الأنظمة الغربية التي كانت متبعة في ألمانيا الاتحادية، دون أي التفات لتجربة التخطيط المركزي الشامل التي كانت متبعة في ألمانيا الديمقراطية التي كانت عضواً في حلف وارسو وتدين بالنظام الشيوعي أسوة ببقية دول الحلف الذي كان يقوده الاتحاد السوفيتي السابق.

3- اليابان

كان قانون التجارة الياباني الذي صدر في أواخر القرن التاسع عشر متأثراً تأثراً عميقاً بالتجربة الأوربية بصورة عامة والألمانية والفرنسية على وجه الخصوص، وكان ذلك مرافقاً لمرحلة التصنيع التي بدأت عن طريق الاستفادة من التكنولوجية الأوربية أيضاً.

وقد حقق الاقتصاد الياباني نمواً مضطرداً منذ انتهاء الحرب العالمية الثانية. وفي عام 1994 أضحى السوق المالي الياباني يعادل ثلاثة أضعاف سوق لندن المالي، لكنَّ الاقتصاد الياباني واجه بعض التراجع في حجم السوق المالي والجهاز المصرفي وسعر الين من نهاية القرن العشرين[1].

وفي جميع الأحوال فإنَّ نمو الشركات المساهمة واتساع حجمها كان المسؤول الأول عن التقدم الذي حققته اليابان، وفي الواقع فإنَّ الشركات المساهمة اليابانية تعدُّ قوائمها المالية في واحد من البدائل الثلاثة التالية:

1- باللغة اليابانية وهذا ما يجعل المستثمر الأجنبي يجد صعوبات كبيرة في فهم هذه اللغة ذات القواعد الضخمة والمعقدة، مما يضطره إلى الاعتماد على مترجم لترجمة هذه القوائم المالية إلى لغات أخرى وخاصة إلى اللغة الإنجليزية ذات الانتشار الواسع على الصعيد الدولي، عند ذلك سيتحمل

---

[1]- The ecanomist 1996 P 56. as 4ted by nobes and Parker op P279.

المستثمر مسؤولية الخسارة في المعلومات الناتجة عن التحول من لغة إلى أخرى.

2- باللغة اليابانية مع ترجمة إلى اللغة الإنجليزية تعدُّ من قبل الشركة ذاتها مما يجعل المستثمر أكثر ثقة بالقوائم المترجمة طالما أنَّ الشركة المنتجة لهذه القوائم قد ترجمتها.

3- إعداد القوائم المالية أساساً باللغة الإنجليزية، ثم ترجمتها إلى اللغة اليابانية لمخاطبة السوق المحلي، هذا لإجراء هو المتبع بالنسبة للشركات اليابانية التي تندرج في السوق المالية في نيويورك. حيث تستخدم هذه الشركات المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP من أجل السماح لها بنشر قوائمها المالية في البورصة الأمريكية. مما يجعل المستثمر الدولي قادراً على التعامل مع هذه الشركات بسهولة ويسر فهو يعرف اللغة الإنجليزية كما يعرف GAAP الواسع الانتشار.

أمَّا الشركات الأخرى التي تعدُّ قوائمها المالية بالاستناد إلى معايير المحاسبة اليابانية فإنَّ ترجمة قوائمها المالية إلى الدولار الأمريكي تقتصر على التحويل من الين إلى الدولار بحسب السعر السائد في 12/31مما يجعل هذه الترجمة مقتصرة على اللغة ووحدة العملة دون تطبيق GAAP أو المعايير الدولية في المجالات الأخرى.

دور الجهاز المصرفي:

تعتمد الشركات اليابانية عادة على القروض أكثر من اعتمادها على الأموال الخاصة بالمالكين، إذ تعطى قروضاً وفيرة لكافة الشركات لمدة 90 يوماً بفائدة بسيطة، كما تسهم البنوك بتمويل الأصول طويلة الأجل بقروض متوسطة أو طويلة الأجل بناء على اتفاقيات خاصة، وكثيراً ما تتصدى البنوك لتمويل الشركات عن طريق شراء الأسهم، وتعتمد البنوك على نظام

قوي للاستعلام المصرفي بما يمكنها من الحصول علـــى معلومـــات أكثـــر تفصيلاً من المعلومات المنشورة في القوائم المالية السنوية المنشورة.

ونبيّن فيما يلي مقارنة لنسبة التمويل عن طريـــق الاقتـــراض إلـــى إجمالي الأصول:

السنة	1970	1975	1980	1985	1987
اليابان	%86	%83	%84	%73	%59
الولايات المتحدة	%45	%52	%50	%50	%51
المملكة المتحدة	%51	%64	%63	%52	%48

المصدر Cooke and Kikuya 1992p46 .

كما أنَّ التركيز على الربح الدوري في اليابان أقـــلُّ مـــن الولايـــات المتحدة والمملكة المتحدة.

دور مهنة المحاسبة:

لم يكن لمهنة المحاسبة في اليابان دوراً يقارن بالدور الـــذي لعبتـــه المهنة في كلٍّ من الولايات المتحدة أو المملكة المتحـــدة. ومـــع أنَّ مجمـــع المحاسبين اليابانيين JICPA أنشئ بموجب قـــانون 1927، فمـــا زال عـــدد المحاسبين القانونيين في اليابان يقارب 13000 محاسب قانوني فـــي عـــام 2000 ويتمُّ التوصل إلى شهادة العضوية تدريجياً وبمنح خريجي الجامعـــات والمعاهد اليابانية شهادة المحاسب القانوني بدون امتحـــان يخوضـــه غيـــر الخريجين. حيث يمنح هؤلاء شهادة مساعد محاسب قانوني Junior ويخوض المساعدون امتحاناً آخر بعد مرور ثلاث سنوات من الممارسة العملية، يكتب معه المرشح رسالة.

يصدر مجمع المحاسبين اليابانيين توصيات تخصُّ المسائل المحاسبية لها صفة الإلزام من قبل الأعضاء، ويؤخذ فيها من أجل إدراج الشـــركات

اليابانية في السوق المالي في طوكيو. وكما هو الحال في ألمانيا هناك مهنة أخرى تهتمُّ بالضرائب غير المحاسبية القانونية، وهي أكبر حجماً من مهنة المحاسبة. وقد كان المجمع الياباني ممثلاً بلجنة معايير المحاسبة الدولية، إلاَّ أن تأثير معايير المحاسبة الدولية في اليابان بقي ضئيلاً حتى التسعينات من القرن الماضي، وقد ترأس محاسب ياباني لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ عام 1993 إلى عام 1995 وقد تزامن ذلك مع زيادة الاهتمام بمعايير المحاسبة الدولية في اليابان. ومع ذلك فقد بقيت معايير المحاسبة الدولية أقلَّ انتشاراً في اليابان من الـ GAAP الأمريكي نظراً لحاجة الشركات اليابانية لنشر قوائمها المالية في البورصة الأمريكية في نيويورك. كما بقيت المعايير الدولية من المبادئ المحاسبية التي نصَّ عليها قانون التجارة الياباني المأخوذ أساساً عن القانون الألماني.

دور قانون التجارة:

أصدرت وزارة العدل اليابانية تعليمات حددت شكل الميزانية العمومية وقائمة الدخل وتقرير الإدارة للمرة الأولى عام 1963، وقد تمَّ تعديلها عدة مرات، كان أهمُّها التعديل الصادر عام 1982. وقد استندت هذه التعليمات إلى نصوص قانون التجارة الذي يشير أساساً إلى أنَّ القوائم المالية التي تعدُّ استناداً إلى أحكامه هي سيزانية عمومية، وحساب أرباح وخسائر وقائمة تقترح توزيع الأرباح، وعلى الشركة أيضاً أن ترفق مع القوائم المالية كافة الجداول والبيانات المعززة لها، وتقدمها إلى اجتماع الهيئة العامة للمساهمين، مبيِّنة التفاصيل المتعلقة بتغيرات أسهم رأس المال والاحتياطيات والتغيرات في حيازة الأصول الثابتة، والعمليات التي تمَّت مع المساهمين أو أعضاء مجلس الإدارة.

متطلبات البورصة:

إنَّ المتطلبات المحددة التي تحكم شكل ومضمون القوائم المالية والمنصوص عنها في قانون البورصة وهي ميزانية عمومية، أرباح وخسائر، وقائمة توزيع الأرباح، بالإضافة إلى جداول متممة ومعلومات غير مراجعة، كبنية الشركة التنظيمية، العاملين، الإنتاج والتدفقات النقدية.

ويتطلب قانون البورصة اليابانية من الشركات المدرجة أن تقدّم تنبؤات حول استثمارات رأس المال الجديدة والإنتاج والتدفقات النقدية على شكل جداول مفرزة للقوائم المالية المنشورة، ومع أنَّ مستوى التطابق مع النصوص عالٍ إلاَّ أنَّ هذه البيانات غير خاضعة للمراجعة.

وإنَّ مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع الممارسة المحاسبية اليابانية تشير إلى اختلافات جوهرية أهمُّها:

الموضوع	اليابان	IFRS
الإيجار التمويلي	لا يرسمل	يرسمل
المحزون	يقوم بثمن التكلفة	تكلفة أو سوق أيهما أقل
المقاولات	العقد التام	نسبة الإيجار

4- لبنان

كان لبنان متأثراً بالثقافة الفرنسية وبالتجربة الاقتصادية والاجتماعية الفرنسية، لذا نجد أنَّ قانون العقوبات اللبناني ينصُّ على أنَّ من وجب عليه قانوناً أن يمسك سجلات خاضعة لمراقبة السلطة ودوَّن فيها أموراً كاذبة أو أغفل تدوين أمورٍ صحيحة، عوقب بالحبس من شهر إلى سنة وبالفراق أربعين ألف ليرة على الأقل إذا كان الفعل من شأنه إيقاع السلطة في الغلط (م461، م462 عقوبات لبناني).

كما أشارت المادة 689 من قانون العقوبات اللبناني إلى أنَّه يعتبر مفلساً محتالاً، ويعاقب بالأشغال الشاقة المؤقتة حتى سبع سنوات كلُّ تاجر مفلس أخفى دفاتره أو اختلس أو بذَّر قسماً من ماله أو اعترف مواضعة بديون غير متوجبة عليه سواء في دفاتر أو صكوك رسمية أو عادية أو بميزانية.

أمَّا التشريع الضريبي فقد فرض التكليف المباشر بالإضافة إلى غرامات ضريبية وعقوبات جزائية.

ويفرض التصميم المحاسبي اللبناني مسك دفتر يومية، دفتر أستاذ، دفتر جرد، دفتر تعهدات، ودفتر أصول ثابتة. كما تضمَّن التصميم اللبناني قواعد مسك الحسابات، واشترط أن يستند قيد محاسبي إلى وثيقة ثبوتية منظمة.

وقد تضمَّن التصميم المحاسبي اللبناني الصادر بموجب المرسوم رقم 4665 تاريخ 1981/12/26المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي:

- مبدأ القيمة الاسمية (أي التكلفة التاريخية).
- مبدأ ثبات أساليب القياس وإعداد البيانات المالية.
- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ استمرار الاستثمار.
- مبدأ الإعلام الجيد.

أمَّا الإفصاح فقد بيّن التصميم المحاسبي اللبناني أنَّ البيانات المالية تشكِّل وحدة متكاملة وتتألف من:

- ميزانية.
- حساب النتيجة.
- البيانات التكميلية.

والجدير بالذكر أنَّ بعض الدول العربية التي كانت خاضعة للاستثمار الفرنسي كتونس والمغرب أعدَّت نظماً محاسبية شبيهة بالتصميم المحاسبي اللبناني.

تمرينات

1- ما الفرق بين التخطيط المالي والتخطيط العيني؟ وما هو أثر ذلك على الممارسة المحاسبية ؟

2- لماذا يزداد أثر قانون الضريبة في دول أوربة عموماً أكثر من الدول التي تتبنى النظام الاشتراكي ؟

3- ما هي الضمانات التي يطلبها المدخل الضريبي من مصممي البرامج الحاسوبية ؟ اشرح ذلك .

4- هل تأثَّرت سورية بالتصميم الفرنسي في مجـــال المحاســـبة ومســـك الدفاتر؟ كيف يبدو ذلك ؟

5- ما هي وجوه الاختلاف بين التعميم اللبناني والنظام المحاسبي الموحَّد السوري ؟

الفصل الرابع

مدخل المستثمر

أهداف الفصل بيان:

1- دور الأسواق المالية في تأمين الاستثمارات.

2- تداخل أسواق رأس المال.

3- شروط الإدراج في الأسواق المالية.

4- الحاجة إلى معايير التقارير المالية الدولية.

ساد مدخل المستثمر بصورة عامة في المملكة المتحدة التي كانت أقلّ تدخلاً من الدول الأوربية الأخرى في مجال الاستثمار، تاركة الحرية لرجال الأعمال بأن يختاروا من سياسات ضمن قواعد المنافسة التي تخيِّم على المجتمع، حتى أنَّ البعض كان يعتبر المبادئ بمثابة سياسات تراها الإدارة مناسبة في مرحلة من المراحل، وكما أنَّ الإدارة حرة في سياساتها داخل المشروع، فهي حرة في اختيار ما تشاء من قواعد أو مبادئ المحاسبة.

وقد جاء تدخل قانون الشركات البريطاني منذ القرن التاسع عشر مقتصراً على العموميات التي يتوخّاها من المستثمرين لاحترام قواعد المنافسة، كالعدالة والصدق في القوائم المالية.

وقد كان مثل هذا التدخل المحدود ضمن فلسفة القانون العام الذي لا يتدخل بالتفاصيل، بل يتركها لتلائم حاجات المجتمع، ثمَّ يتمُّ تطويرها وتكييفها عن طريق اجتهادات القضاء التي تصدر على شكل أحكام محاكم لمعالجة مشكلات تواجه المجتمع، وتصبح أسبقيات ينظر إليها باحترام في المستقبل. إلاَّ أنَّ ذلك لا يحول دون مخالفتها بأحكام أخرى تناسب حاجات المجتمع من قبل نظام المحلفين. وقد تمَّ تعميق هذه النظرة من خلال دول خضعت للاستعمار البريطاني، وتبنَّت المنهج ذاته، وتحدثت باللغة الإنجليزية كالولايات المتحدة وأستراليا ونيوزيلندة وكندا.

وكان للتقدم الاقتصادي العظيم المعتمد على الاختراعات العلمية الحديثة في الولايات المتحدة دورٌ كبيرٌ في جعلها تتصور هذا المدخل في المحاسبة، وتعطي الدور الأعظم لمجمع المحاسبين الأمريكيين في وضع مبادئ ومعايير المحاسبة، وتطويرها دون اللجوء إلى أيِّ نصوص في القانون تشير إلى مبدأ معين أو قاعدة محددة، تاركة للسوق المالي ولجنة الإشراف على هذا السوق وضع القواعد والتعليمات اللازمة لاحترام قواعد

المنافسة الشريفة لبيع أسهم الشركات وسنداتها، وقد اعتمدت لجنة السوق على مجمع المحاسبين الأمريكيين في مهمة صياغة المبادئ أو المعايير المحاسبية وتطويرها بشكل مستمر، ولمَّا كانت معايير المحاسبة تمسُّ مصالح فئات مختلفة، فقد تمَّ تشكيل هيئة معايير المحاسبة المالية لتمثِّل كافة الفئات المستفيدة من التقارير المالية عن طريق أشخاص يتمُّ اختيارهم بعناية شديدة من الذين يتمتعون بثقة ونزاهة وخبرة المعرفة كأساس لحوكمة المجتمع المالي في الولايات المتحدة، هذه الحوكمة التي تطوَّرت وتعمَّقت من خلال قانون Sovbanse Oxly عام 2000.

وقد حرصت هذه الحكومة على إشراك كافة الجهات صاحبة المصلحة في المجتمع المالي سواء كان ذلك من خلال السوق المالي أو من خلال الكونغرس الأمريكي أو البنوك أو المنظمات المالية والمحاسبية في المساهمة في تطوير الممارسة المحاسبية ومراجعة الحسابات بما يخدم مصلحة المجتمع المتطورة باستمرار دون تحديدها بقواعد قانونية تصبح عبئاً على المجتمع وتمنع تطويره في المستقبل.

إنَّ نمو الاستثمار وتوفر رؤوس الأموال، يجعلها تبحث عن فرص الاستثمار الأفضل ليس بين قطاعات الاقتصاد الوطني في دولة من الدول، بل تتجاوز حدود الدولة لتبحث عن فرص أفضل في دول أخرى.

وقد تلجأ الدولة إلى منع التحويلات النقدية إلى الخارج وفرض رقابة صارمة على نقل العملات إلى الخارج، والتحكم بأسعار الصرف، ظناً منها أنَّ هذه الإجراءات تقدم حماية لعملتها الوطنية، وضماناً لنظام التكاليف والأسعار السائد في المجتمع. إلاَّ أنَّ الإجماع منعقد على فشل مثل هذه الإجراءات، حيث أقلعت عنها دول العالم كافةً، عدا القليل النادر، ليترك رأس المال يبحث عن فرصة في دول العالم كافة، ولعلَّ أهمَّ الفرص الاستثمارية

هي شراء الأسهم في شركات ذات ربحية عالية، وإنَّ الوصول إلى الشركة ذات الربحية الأعلى في دول العالم تحتاج إلى الاعتماد على أسس موحدة للقياس والإفصاح المحاسبي، تؤكِّد عليها مهنة مراجعة الحسابات التي يفترض في تقاريرها إلى معايير أو أسس القياس والإفصاح المحاسبي التي تمَّ الاعتماد عليها، كما لا توافق إدارة الأسواق المالية إلاَّ إذا تقيَّدت بتطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة من السوق بالإضافة إلى تقيدها بالتعليمات التي تصدرها إدارة البورصة بهدف حماية أموال الاستثمار وتامين استقرار الاقتصاد الوطني.

أولاً- أسس الاستثمار الدولي:

تشير الدراسات الإحصائية إلى أنَّ حركة أسواق المال في العالم مازالت متباينة، فقد تعطي سوقاً مالية نتائج إيجابية في دولة من الدول، لكنَّ دولاً أخرى قد تعطي نتائج مختلفة، فإنَّ استثمار 1000 دولار أمريكي في الولايات المتحدة عام 1985 أتى بقيمة إجمالية تعادل 3818 دولار بعد عشر سنوات بينما انتهى المبلغ نفسه إلى 23209 في الفترة نفسها في المكسيك، وانتهى إلى 48.023 في الفيليبين، وإلى 64707 في تشيلي. وإنَّ هذا التباين في حركة الأسواق المالية يشير إلى أنَّ الوقت ما زال طويلاً للوصول إلى عولمة متكاملة لأسواق المال كافة، إذ مازالت كلُّ سوق محكومة بعوامل محلية هامة تجعل عوائدها مختلفة. وإذا كانت تجارب الماضي لا تكفي وحدها لاتخاذ قرارات الاستثمار، فإنَّ المستثمر الناجح هو الأقدر من غيره على التنبؤ بالمستقبل. وإذا كان المستثمرون على دراية بالشركة الناجحة التي تحقق أرباحاً أكثر من غيرها في المستقبل، فإنَّ منافستهم ستؤدِّي إلى رفع أسعار أسهم هذه الشركة مما يجعل عائدها المستقبلي عادياً. إذ أنَّ أيَّ معلومة يعرفها الغالبية من تفقد أهميتها التنبؤية. وأنَّ مخاطر عدم دقة التنبؤات تجعل

المستثمر الناجح بحاجة إلى تنويع حقيبة الاستثمارات التي يمتلكها (Portfolio) لتضم شركات وقطاعات اقتصادية مختلفة وأسواق مختلفة.

وإن اختلاف نتائج أعمال الشركات التي تمثّلها هذه الحقيبة، يجعل تنوع هذه الأوراق المالية التي تحتويها الحقيبة أمراً لابدَّ منه. فثمة شركات أكثر نجاحاً، يؤدّي نجاحها إلى ارتفاع معدلات أرباحها المتحققة والموزعة مما ينعكس على ارتفاع أسعار الأسهم العائدة لها يعكس شركات أقل نجاحاً. وما يقال عن الشركات وتباين نتائج أعمالها يقال عن الأسواق المالية أيضاً، قد تؤدّي إلى الازدهار الاقتصادي أو تؤدّي إلى ركود اقتصادي وهروب رأس المال الوطني، وقد تنعكس هذه العوامل على قطاعات الاقتصاد الوطني كالجفاف الذي يصيب الزراعة فيؤدّي إلى خسارة شركات الإنتاج النباتي أو الحيواني وانخفاض أسعار أسهمها....الخ.

وفيما يلي مصفوفة العلاقات المتبادلة لعائدات أسهم رأس المال لتسعة أسواق مالية رئيسة خلال الفترة من 1974إلى 2001:

	بلجيكا	الدانمرك	فرنسا	ألمانيا	إيطاليا	الولايات المتحدة	المملكة المتحدة	أسبانيا	السويد
بلجيكا	1								
الدانمرك	0.982	1							
فرنسا	0.977	0.982	1						
ألمانيا	0.983	0.989	0.983	1					
إيطاليا	0.945	0.954	0.958	0.954	1				
الولايات المتحدة	0.877	0.884	0.887	0.881	0.887	1			
المملكة المتحدة	0.905	0.917	0.917	0.915	0.918	0.877	1		
أسبانيا	0.942	0.943	0.948	0.944	0.938	0.866	0.907	1	
السويد	0.940	0.951	0.942	0.946	0.937	0.896	0.910	0.926	1

.Source: Fraser and oyefeop (forthcoming)

وكذلك نجد المستثمرين ينوعون حقيبة استثماراتهم على قطاعات اقتصادية مختلفة، فيختارون أسهماً في شركات ذات جنسيات مختلفة وتنتمي إلى قطاعات مختلفة، إذ أنَّ تعرض قطاع إلى أزمة معينة، لا يعني إصابة القطاعات الأخرى بنفس الأزمة، بل على العكس قد نرى قطاعات تنتعش على حساب قطاعات أخرى، فحين ينتعش قطاع الصناعات العسكرية بسبب الحروب مثلاً، قد يصاب قطاع النقل بأزمة بسبب عدم سلامة خطوط الملاحة الجوية أو البحرية أو البرية أحياناً، كما يصاب قطاع إنتاج النفط والغاز بأزمة مشابهة ناتجة عن عدم التمكن من نقل الإنتاج إلى أسواق الاستهلاك. وحين يصاب قطاع النفط بالانتعاش وتتحسن أسعاره يصاب قطاع الصناعات الثقيلة وقطاع النقل بأزمات. ونبين فيما يلي توزيع أكبر خمسين شركة في أربعة دول متقدمة على قطاعات اقتصادية مختلفة:

القطاع	المملكة المتحدة	ألمانيا	الولايات المتحدة	اليابان
المالي	11	11	14	10
المناجم والنفط والغاز	6	–	2	–
حواسيب IT	–	3	9	7
اتصالات	3	1	3	3
أدوية وكيماويات	3	6	9	2
صناعات تحويلية	1	12	3	10
إعلان وترفيه	5	2	4	1
غذاء، شراب، وسجائر	7	1	3	1
أخرى	14	14	7	16
المجموع	50	50	50	50

. FT 500May 2004

على ذلك فإنَّ مستثمراً يرغب في شراء بعض الأسهم في قطاع البترول، فإنَّه يشتري من البورصة الإنجليزية أو الأمريكية، أمَّا إذا رغب في شراء أسهم في شركات صناعية فقد يذهب إلى ألمانيا...الخ.

وهكذا نجد التنوع في الأسواق وفي قطاعات التنمية في الوقت نفسه.

وإذا كان اختيار القطاع يبنى على نسب مالية تعتمد على معايير محددة للقياس تحتاج المقارنة بينها إلى أن تكون هذه المعايير موحدة بين الأسواق المالية، فإنَّ المفاضلة بين شركة وأخرى تحتاج إلى هذه المعايير أيضاً.

ثانياً- استراتيجيات الاستثمار الدولي:

لمَّا كان الاستثمار يمثِّل ضرورة اقتصادية لا غنى عنها، تتمثَّل في توظيف الفوائض الاقتصادية المدخرة، فإنَّ عدم اكتمال الإفصاح عن المعلومات الاقتصادية اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية، لا يعني وقوف المستثمرين مكتوفي الأيدي والامتناع عن الاستثمار بانتظار اكتمال المعايير المحاسبية المطلوبة، بل عليهم التأقلم مع الظروف المتاحة، وعلى ذلك يمكن عرض الاستراتيجيات التالية:

1- استراتيجية الاستثمار غير المباشرة:

لا تعتمد هذه الاستراتيجية على المعلومات الخاصة بالشركة التي يراد شراء أسهم من أسهمها. بل إنَّها تعتمد عوضاً عن ذلك على مجموعة من المؤشِّرات، وتتخذ قرارات الاستثمار في دول معينة على أسس غير محاسبية، كالاعتماد على معدل نمو الناتج القومي أو الدخل الفردي أو حجم السوق المالي. كأن يخصص المستثمر حصة من استثماراته تتناسب مع حجم السوق المالي في كلِّ دولة من الدول ذات العلاقة. وإن اعتماد مثل هذه الاستراتيجية على مؤشِّرات اقتصادية أو مالية عامة تقلل من

حاجة المستثمر إلى الاعتماد على التحليل المالي للقوائم المالية للشركات ذات العلاقة، مما يجعلها تستغني عن نقص المعلومات المحاسبية، أو النقص في قابلية فهم المعلومات المحاسبية المتاحة. وهذا بشكلها العام يجعلها تفي بحاجة المستثمر الذي يرغب في توزيع استثماراته على أسواق مالية مختلفة.

2- استراتيجية الاستثمار المباشرة:

وهي على عكس الاستراتيجية السابقة، تعتمد جزئياً على الأقل، على المعلومات المحاسبية، حيث يحاول المستثمر بموجب الاستراتيجية المباشرة تقويم ما إذا كانت الشركة التي يراد شراء أسهم تمثلها، تمثل استثماراً جيداً أم لا، وذلك عن طريق استخدام المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى المعلومات الأخرى المختلفة، كالمعلومات الاقتصادية العامة عن الدولة أو القطاع الذي تنتمي إليه الشركة أو التنبؤات المتاحة بشأنها، والمعلومات المستقاة من الصحف أو تقارير المساهمين أو مجلس إدارة الشركة ونقاط قوتها وكفاءة إدارتها ومستقبلها. وحين يحصل المستثمر على معلومات جديدة هامة يتخذ قراره بالشراء أو بالبيع فيحقق سبقاً على منافسيه من البائعين أو المشترين.

وبينما نجد شركات ودولاً تعتمد على معايير المحاسبة الدولية بشكل متزايد لاتخاذ قراراتها الاستثمارية، فإنَّ شركات أخرى ودولاً أخرى لا تفعل الشيء ذاته. فإذا كانت الشركة لا تتبع معايير محاسبية مألوفة، كما أنَّها لم تحول قوائمها المالية لتتفق مع معايير مألوفة فإنَّ على المستثمر أن يتبنى واحداً من المدخلين الآتيين:

آ- أن يعيد إنتاج الأرقام المقدمة في القوائم المالية لتتفق مع مجموعة معروفة من المعايير المحاسبية (GAAP)، أو لتتفق مع (IFRS) (أي معايير التقارير المالية الدولية) التي تتبناها معظم دول العالم، مما يجعل الأرقام الممولة أكثر قابلية للمقارنة مع أرقام تتعلق بقوائم مالية بشركة أخرى في

دولة أخرى. ويعتمد هذا المدخل على افتراض أنَّ الأسواق المالية متكاملة بصورة جيدة. أي أنَّ شركات من دول أخرى يمكن أن تقارن مع بعضها بعضاً، بحيث يظهر الاستثمار في الشركة الأفضل في دولة محددة من بين دول مختلفة دخلت في المقارنة. وبافتراض أنَّ مساهماً سعودياً يرغب في شراء أسهم لتشكيل حقيبة استثمارية، وهو بصدد المقارنة بين شركة سورية وأخرى أردنية تعملان في صناعة الأدوية مثلاً، وقد كانت ميزانيتا هاتين الشركتين على النحو التالي:

البيان	السورية ل. س	الأردنية دينار أردني	ملاحظات
النقدية	25000	3000	
المدينين	115000	25000	
المخزون السلعي	250000	120000	
الأصول الثابتة	500000	200000	
مخصص استهلاك الأصول الثابتة	(500000)	(100000)	
مجموع الأصول	390000	248000	
الالتزامات المتداولة	140000	48000	
	250000	200000	
أرباح الدورة	50000	40000	
أرباح دورات سابقة	100000	60000	
رأس المال	100000	100000	
	250000	200000	

وقد تبيَّن أنَّ حسابات الشركة الأردنية تتفق مع معايير IFRS بخلاف الشركة السورية التي قوَّمت المخزون السلعي بحسب سعر التكلفة الذي يزيد على سعر السوق بمبلغ (20000). كما أنَّ الأصول الثابتة في الشركة السورية مستهلكة دفترياً بالكامل منذ عدة سنوات لذا فإنَّ الشركة السورية لم تتحمل أعباء استهلاك عن العام الحالي، وإنَّ اللجوء إلى إعادة تقويم هذه الأصول على حالتها الراهنة التي تقدر بـ 30000 أكثر اتفاقاً مع IFRS ، لذا فإنَّ اتخاذ قرار استثماري يحتاج إلى إعادة تصنيف الميزانية السورية لجعلها أكثر اتفاقاً مع IFRS على النحو التالي:

البيان	السورية	الأردنية	ملاحظات
النقدية	25000	3000	
المدينين	115000	25000	
المخزون السلعي	230000	120000	
الأصول الثابتة	300000	200000	
مخصص الاستهلاك	–	(100000)	
	67000	248000	
الالتزامات المتداولة	140000	48000	
	530000	200000	
أرباح الدورة	30000	40000	
أرباح الدورات السابقة	100000	60000	
رأس مال إضافي مدفوع	300000	–	
رأس المال	100000	100000	
	530000	200000	

وقد كانت ربحية الشركة السورية قبل التعديل منسوبة إلى مجموع الأموال المملوكة تكون النسب 50/ 250، أي 20% للشركة السورية، وتساوي النسبة لدى الشركة الأردنية أيضاً 200/40 = 20%

أمَّا بعد تعديل القوائم المالية فإنَّ النسب:

530/30، أي 0.056 ، وهي نسبة ضئيلة جداً في الشركة السورية، بينما بقيت الشركة الأردنية على حالها بنسبة 20%.

ب- أن يصبح المستثمر متأقلماً مع معايير المحاسبية في كلِّ الدول المرغوب الاستثمار فيها، على أساس أنَّ لكل دولة ظروفها ونسبها بعكس الافتراض السابق الذي يقول بتداخل الأسواق المالية وتكاملها، ويعتمد الاستثماري بناء على هذا الافتراض على أساس المقارنة بين شركات أو قطاعات مختلفة داخل بلد محدد بعينه دون المقارنة مع الأسواق المالية الأخرى.

3- الاستراتيجية الوسط:

يجمع هذا المدخل بين المدخلين الأول والثاني عن طريق الاستفادة من كليهما. كأن تتمَّ الاستفادة من تباين مؤشرات الناتج والدخل القومي وحجم السوق المالي، إذا لم تتوافر معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها أو التأقلم معها مما يجعلها صالحة للمقارنة.

ومن الناحية العملية تندر الدراسات التي تناولت مثل هذه القرارات، ومع ذلك فإنَّ استبياناً أجراه Choi and Levidh [1] عام 1996 تضمن 400 مستثمر منظم في أوربا، ردَّ 97 منهم، وقد أشارت الردود بأنَّ الثلثين من هؤلاء يعتمدون اعتماداً كبيراً على المعلومات المحاسبية عندما يختارون

---

[1]- Choi,F.D.S.and Levich, R.M. (1997) Accounting divesity, in steil,B. (ed.)The European Equity Markets.London: Royal Institute of Internatioal Affairs.

استثمارات أجنبية، وقد أجاب أربعة منهم فقط بأنَّهم لا يستخدمون معلومات محاسبية على الإطلاق. ويبيِّن الجدول التالي موقف هؤلاء المستجوبين:

البيان	عدد الإجابات	النسبة المئوية
الذين يعطون وزناً أكبر للمعلومات غير المحاسبية	64	66
الذين يعيدون عرض الحسابات الأجنبية	49	50.5
استخدام تحاليل ومعلومات من مراكز خدمات استشارية للاستثمار	41	42.3
إعطاء وزن ضعيف للمعلومات المحاسبية	10	10.3

ثالثاً- دور الأسواق المالية في تأمين الاستثمار:

تؤدِّي الشركات المساهمة دوراً فعالاً في استقطاب الأموال اللازمة لتمويل توسعاتها الاستثمارية، فقد تعمد مبدئياً إلى استخدام الأرباح المحتجزة، وقد تلجأ إلى الاقتراض، لكنَّ صيغة زيادة رأس المال عن طريق طرح أسهم جديدة وزيادة رأس المال هي الصيغة الأكثر أهمية للحصول على أموال كثيرة تكفي لتلبية حاجة الاستثمار، عن طريق مؤسسات مالية مخفضة، أو عن طريق مساهمين عاديين[1]. وتنشأ المشكلة إذا طلبت شركات مساهمة كبرى أسهماً إضافية، مع ضعف السوق المالية في البلد الأم، مما يحتمُّ عليها محاولة الحصول على التمويل اللازم من أسواق أخرى، وهو بديل ليس متاحاً في كافة الأحوال، إذ أنَّ ذلك يعتمد على كون السوق المالي متكاملاً مع الأسواق الأخرى، أو مستقلاً عنها.

---

[1]- Clare Roberts Paul Weetman and Paul Gordon-International Financial Reporting,comparative approach-pretice Hall, third (p 583) Edition.

فإذا كان السوق المالي المحلي منعزلاً عن الأسواق المالية الدولية الأخرى، فإنَّ المستثمرين الأجانب غير قادرين على الاستثمار (أو شراء الأسهم) من السوق المحلية، وكذلك فإنَّ الشركات الأجنبية لا يسمح لها في إدراج أسهمها في السوق المالي المحلي بسبب النظام الذي تعمل السوق بموجبه بموجب القانون الذي تصدره الدولة الذي يحدد آليات عملها وطبيعة علاقتها في الأسواق الأخرى، وقد شهدت الإجراءات الحكومية التي تجد من اتصال السوق مع الأسواق الذي يعيشه العالم، وتمثّل الرقابة النقدية على القطع الأجنبي والحد من السماح بالتحويلات الصادرة والواردة أولى القيود التي تحد من تفاعل السوق المالي المحلي مع الأسواق الأخرى.

أمَّا في حال تكامل السوق المالية المحلية مع الأسواق الأخرى. فإنَّ المستثمرين من كافة دول العالم لهم اتصال متكافئ مع كافة الأوراق المالية، ويمكن للشركات الأجنبية أن تدرج اسمها في السوق المالي المحلي بحرية مما يخفض من تكاليف العمليات الاستثمارية في الشركات المحلية التي يمكن أن تحصل حاجاتها التمويلية من المستثمرين المحليين والأجانب على قدم المساواة، هذا معناه أنَّ الشركات الكبرى يمكن أن تدرج في العديد من الأسواق المالية في الوقت نفسه. ونعرض فيما يلي أسماء بعض الشركات والأسواق المالية التي تدرج اسمها فيها بما يسمح بتداول تلك الأسهم.

السوق المالي	سنة الدخول	الملكية	النسبة المئوية
فولفو (السويد)			
استوكهولم	1935	سويدية	48
لندن	1972	فرنسا	20.3
هامبورغ	1974	الولايات المتحدة	17.36
		المملكة المتحدة	

الولايات المتحـــدة (NASDAQ)	1985	سويسرا	2.2
		أخرى	6.2
نستلة Nestle			
سويسرا		سويسرا	42
الولايات المتحدة		U S	22
لندن		U K	10
باريس		فرنسا	8
فرانكفورت		ألمانيا	5
أخرى		أخرى	13

ففي تموز 2004 كانت الشركات غير المحلية المسجلة في بورصـــة لندن على سبيل المثال كما يلي:

الدولة	عدد الشركات المساهمة
استراليا	27
كندا	31
الهند	17
هولندا	11
الولايات المتحدة	60
بيرمودا	26
أيسلندا	13
اليابان	23
جنوب إفريقيا	18

ومن الطبيعي أنَّ إدراج أسهم الشركة في السوق المالية يعني خضوعها لشروط هذا الإدراج حماية للمجتمع المالي، وبالإضافة إلى ضرورة اعتمادها على معايير محاسبية معروفة (يستحسن أن تكون معايير دولية كما في IFRS) وهناك تعليمات أخرى لابدَّ من مراعاتها لجمهور المستثمرين.

وسنعرض فيما يلي بعض الدول الممثلة لهذا المدخل:

1- المملكة المتحدة United Kingdom

إنَّ أهمَّ العوامل المؤثِّرة على التقارير المالية في الشركات المساهمة في المملكة المتحدة هي:

1- قانون الشركات.

2- أسواق المال.

3- مهنة المحاسبة.

ومن المعروف أنَّ القطاع الخاص هو المهيمن على الاقتصاد الوطني في المملكة المتحدة، وإنَّ الشكل القانوني الأكثر انتشاراً لمنظمات الأعمال هو الشركات محدودة المسؤولية (شركات الأموال) وإنَّ الرقابة على هذه الشركات تتمثل برقابة سجل الشركات الذي يمثل الرقابة الحكومية على شركات الأعمال بالإضافة إلى الرقابة المهنية من خلال مهنة المحاسبة القانونية التي تقوم بالمراجعة المستقلة من خلال منشآت (UPS) التي تقدِّم خدمات أخرى بالإضافة إلى المراجعة كالخدمات الاستشارية والخدمات الضريبية. إذ أنَّ القوائم المالية التي تعدُّ من قبل إدارة الشركة المساهمة تراجع من قبل منظمات المحاسبة القانونية بهدف القول أنَّ هذه القوائم تعرض لصدق وعدالة (أو بشكل حقيقي وعادل True and Fair View) ثم

تصنيف من قبل سجل الشركات. على أنَّ منشآت المحاسبة الصغيرة تقوم على أساس المسؤولية غير المحددة.

وفي المملكة المتحدة سوقٌ مالية تؤدّي دوراً هاماً في مجال بيع وشراء الأسهم، وتسعير وتسويق المشتقات المالية الأخرى، بالإضافة إلى أسواق استثمار بديلة أخرى. وتلعب الأسواق المالية دوراً كبيراً في الممارسة المحاسبية السائدة، وتتولى الصحافة المالية مهمة كشف المستور والإفصاح عن كلِّ ما هو مهم في الشركات وفي أسواق رأس المال. إذ إنَّ الشركات عنها من بين قواعد الإدراج Listing vules التي تتولى إعلانها سلطة الإدراج الخاضعة لرقابة سلطة الخدمات المالية وهي سلطة حكومية. ومع ذلك فإنَّ قواعد الإفصاح التي تتجاوز ما ورد في قانون الشركات أو في معايير المحاسبة هي قليلة جداً، ومن أهمها نشر تقارير نصف سنوية وعدم الاكتفاء بالتقارير السنوية، مما يساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار في النصف الثاني من العام. إلاَّ أنَّ تأثير القانون الضريبي على الممارسة المحاسبية أقل أهمية من بعض دول القارة الأوربية الأخرى.

وتتأثر UK بالعالم الخارجي من خلال علاقاتها الوثيقة مع الولايات المتحدة USA وكونها عضو في الاتحاد الأوربي، وتمثل مهنة المحاسبة في UK عضواً أصيلاً في المجتمع كما تلعب دوراً فعالاً في إعداد المعايير الدولية فهي منظمة معددة للمعايير أكثر من كونها مستخدمة لها. وقد أضحت القوائم المالية الموحدة في UK تعدُّ على أساس IFRS، كما سمح لكافة الشركات المعدة للقوائم المالية الأخرى بأن تعدَّ قوائمها المالية على أساس المعايير الدولية أي أن المعايير البريطانية هي التي ما زالت ملزمة التنفيذ بصورة عامة، عدا بعض الحالات التي طلب فيها تطبيق المعايير الدولية

(كالقوائم المالية الموحدة) وحالات أخرى سمح فيها بتطبيق المعايير البريطانية أو المعايير الدولية.

ولابدَّ من الإشارة إلى أنَّ تسجيل الشركات المساهمة تمَّ للمرة الأولى بموجب قانون 1844 وقد أقرَّت المسؤولية المحدودة بموجب قانون عام 1855 (1)، وقد حدثت عدة تبدلات في قانون الشركات في المملكة المتحدة منذ ذلك التاريخ، فخلال القرن التاسع عشر لم توجد في القانون إشارة إلى انتظام الحسابات أو مراجعتها، مع أنَّ السكك الحديدية والمؤسسات المالية ومؤسسات النفع العام كانت موضوعاً لتنظيمات هامة بالإضافة إلى كثرة القوانين والأنظمة التي أصدرها مجلس العموم البريطاني في تلك الفترة (2). أمَّا قانون 1948فقد ميَّز بين المخصصات والاحتياطيات وجعل خلق الاحتياطيات السرية أكثر صعوبة ووضع متطلبات للإفصاح وفرض على اء أن يقدِّموا إفصاحاً حقيقياً وعادلاً، كما فرض على المراجعين أن يتحققوا من ذلك. والجدير بالذكر أنَّ هذا القانون قد أخذ بتقرير وضعه مجمع المحاسبين في إنجلترا وويلز (ICAEW) في ذلك الوقت.

وقد بقي قانون 1948 هو السائد لمدة 40 عاماً ولو أنَّه عُدِّل عدة مرات في (1967، 1976، 1980، 1981)، وقد كان الهدف من هذه التعديلات تقوية المراجعين. وفي عام 1980 تمَّ تطبيق تعليمات الاتحاد الأوربي EU ، وكذلك في تعديل عام 1981 ، حيث كانت UK قد أصبحت عضواً في ذلك الاتحاد. وقد تمَّ توحيد كافة هذه التعديلات في قانون عام 1985 الذي يتألف من 747 قسماً و25 جدولاً، ثم تعديل النصوص الخاصة بالمحاسبة والمراجعة في قانون 1989 الذي أصبح أكثر انسجاماً مع تعليمات EU ثم تمَّ تشكيل لجنة في 1998 للأخذ بالحسبان التطورات المعاصرة في الصناعة والتجارة وقد نشر تقرير هذه اللجنة في عام 2001 ، وقد أخذت

الحكومة بهذا التقرير ونشرت كتاباً أبيض في تموز 2002 ، وفي أعقاب فضيحة ENRON عام 2002 تمَّ نشر عدة وثائق في كانون الثاني عام 2003 ، وتعد الشركات المساهمة (محدودة المسؤولية) العامة الشكل الأكثر أهمية من الناحية الاقتصادية في UK.

ويبين الجدول التالي الشركات المساهمة والشركات المساهمة الخاصة (محدودة التداول) بحسب إحصائيات 2002 للتجارة والصناعة.

الشركات المساهمة العامة	12.4	%0.8
الشركات المساهمة الخاصة	1479.1	%99.2

ويشترط قانون الشركات أن تعرض الشركات المساهمة العامة والخاصة ميزانياتها وحسابات الأرباح والخسائر الخاصة بما يتفق مع وجهة النظر الحقيقية والعادلة True and Fair View ، ويشير القانون إلى بعض مبادئ القياس المحاسبي كمبدأ استمرار المشروع والاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية من عام على آخر، والحيطة والحذر وأساس الاستحقاق والتقويم المنفصل، ويسمح القانون باستخدام طريقة الوارد أخيراً ينصرف أولاً LIFO من خلال تطبيق التكلفة التاريخية بخلاف المعايير المحاسبية البريطانية.

وقد بيَّن الكتاب الأبيض الصادر في عام 2002 ضرورة توسيع القوائم المالية المختصرة، وتضمن الكتاب الأبيض المذكور ما يلي[1]:

1- إقرار المتطلبات المفصلة في شكل ومضمون القوائم المالية طبقاً لمتطلبات المعايير البريطانية.

[1]- Nobes and Parker op cit P145.

2- استبدال حساب الأرباح والخسائر بقائمة تبين الأداء بشكل أوسع بما يظهر كافة المكاسب والخسائر.

3- منع التقارير المختصرة.

4- تطوير تعريف الشركات الصغيرة بما يتفق مع التعليمات الصادرة عن الاتحاد الأوربي.

ولعلّ مهنة المحاسبة بمفهومها المعاصر قد ولدت [1] في المملكة المتحدة منذ عام 1850 وقد لعبت المنظمات المهنية في UK دوراً هاماً بعد الحرب العالمية الثانية في تقديم الإرشاد إلى أعضائها حول أحسن الممارسات المحاسبية في ظل الظروف التضخمية.

وقد عمدت المنظمات المحاسبية في العقود الأخيرة على إرساء معايير المحاسبة والمراجعة التي التزم المحاسبون والمراجعون في تطبيقها لاحقاً. حيث أنشأ ICAEWلجنة للمعايير المحاسبية، (ASC) بالتنسيق مع المنظمات المحاسبية الأخرى، وقد بلغ عدد أعضاء هذه اللجنة 21 عضواً، وكان الهدف من هذه اللجنة هو تطوير بيانات بمعايير المحاسبية (SSAP).
Statements of standards Accounting practice

وقد كان للمملكة المتحدة أثرٌ ملحوظٌ في لجنة معايير المحاسبة الدولية إذ أنّ أول رئيس لهذه اللجنة هو اللورد Benston ، وقد كان إنجليزياً، ولغاية إعادة النظر في هذه اللجنة عام 1993 كانت كافة المتطلبات في UK مسموحاً بها من قبل IASS ، ومع ذلك فإنّ بعض الممارسات الدولية غير مسموح بها في بريطانيا ومن أمثلة ذلك:

- الشهرة التي تستهلك رأسمالياً بحسب المعايير البريطانية مع أنّ المعيار الدولي يقول بتخفيض القيمة.

---

[1]- Ibid P 145.

- تعدُّ الأرباح القابلة للتوزيع بمثابة التزامات.
- الضريبة المؤجلة تحتسب على أساس اختلاف الزمن وليس اختلافاً مؤقتاً.
- إنَّ بيان التدفقات النقدية يعدّل إلى مفهوم النقدية الضيق وليس النقدية وأشباه النقدية.
- تظهر أسهم الخزينة كأصول، أمَّا المكاسب والخسائر فيعترف بها كدخل.
- إنَّ الأصول المالية بهدف المتاجرة أو إنها متاحة للمتاجرة تقوّم عموماً بالتكلفة أو بالتكلفة أو السوق أيّهما أقلُّ وليس بالقيمة العادلة.

كما أنَّ بعض الخيارات الدولية لا يسمح بها بحسب القواعد البريطانية ومن أمثلة ذلك:

- طريقة LIFO في تقويم المخزون.
- إظهار آثار تغير السياسات وتصحيح الأخطاء السياسية في حساب الأرباح والخسائر.
- تأجيل المكاسب والخسائر.
- استخدام التوحيد القطاعي من أجل المشروعات المشتركة.
- تقويم الاستثمارات العقارية بالتكلفة.

2- الولايات المتحدة United States

كانت المحاسبة في الولايات المتحدة في بداية القرن العشرين متأثرة تأثراً عميقاً بالمهنة التي كانت سائدة في المملكة المتحدة في ذلك الوقت، حتى أنَّ بعض بيوتات مهنة المحاسبة الإنجليزية المعروفة مثل آرثر يونغ وجيمس مارويك أسست منشآت لممارسة المهنة في أمريكا سرعان ما تطورت ففاقت المنشآت الأم، وأخذت أسماء لم تتخلّ تماماً عن جذورها الأصلية مثل Ernst youg & وKPMG. ولا شكَّ أنَّ عوامل التشابه كثيرة منها أنَّ المملكة المتحدة استعمرت الولايات المتحدة ردحاً طويلاً من الزمن أو كثيراً من الأمريكيين

هم أساساً مهاجرون من أقاليم المملكة المتحدة، وأن اللغة الإنجليزية هي اللغة السائدة في الولايات المتحدة كما في المملكة المتحدة. ولعلَّ أهمَّ عوامل التشابه بين البلدين في المجال المحاسبي هو الفصل بين قواعد أو معايير المحاسبة من جهة وقواعد ومعايير الضرائب من جهة ثانية. ومع أنَّه لا يوجد تمييز مهم بين الشركات المساهمة الخاصة والشركات المساهمة العامة في الولايات المتحدة، إلاَّ أنَّ الشركة المساهمة الخاصة التي ترغب في أن تصبح شركة مساهمة عامة عليها أن تسجل لدى لجنة البورصة SEC، ولا يمكنها أن تبيع أسهمها في البورصة إلاَّ إذا خضعت إلى تعليمات أكثر تفصيلاً من كافة أنحاء العالم.

وقد أنشئت SEC لتنظيم البورصة بموجب قانون صدر عام 1934، وكانت البورصة قد أنشئت في العام السابق 1933 في أعقاب أزمة الكساد الكبير التي حدثت عام 1929، وتضم لجنة البورصة[1] خمسة أعضاء يعينون من قبل رئيس الولايات المتحدة الأمريكية، وتعمل اللجنة كمنظمة لها صلاحيات قانونية واسعة في مجال سلسلة الإصدارات المحاسبية وسلسلة الإصدارات الخاصة بالتقارير المالية.وقد عالجت تلك الإصدارات تفاصيل التسجيل وليس معايير المحاسبة فحسب. فإنَّ التعليمات الناظمة S-X مثلاً تتضمن قواعد إعداد القوائم المالية من قبل الشركات المسجلة.

أمَّا النموذج 10K فيتضمن التقارير والمعلومات الإضافية التي يجب أن تصنَّف سنوياً وفي النموذج 10Q تصنيف للتقارير الربعية، والنموذج 8-K هو شكل شهري للتطورات الهامة كإصدار الأسهم. وقد تعمدت لجنة البورصة SEC الإبقاء على دور استشاري في مجال مبادئ المحاسبة أو معاييرها تاركة المنظمات المهنية المختصة لتتخذ مثل هذه القرارات ماعدا

---

[1]- Ibid P177.

بعض الحالات الخاصة كإصدار السلسلة رقم 190 عام 1976 التي طلبت من الشركات المساهمة العامة الإفصاح عن معلومات تتلق بالمخزون وتكلفة البضاعة المباعة والطاقة الإنتاجية ومصروفات الاستهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية. وكذلك إصدار النشرة رقم 253 عام 1978 الخاصة بشركات إنتاج النفط والغاز، وأوصت بعدم كفاية طريقة التكلفة الكلية FC أو المجهودات الناجحة SE لتقترح الاعتراف بالإيراد عند الاكتشاف أي الاعتراف بالاحتياطيات المبرهنة من النفط والغاز قبل البدء بالإنتاج، ثم عادت اللجنة وتراجعت عن طلب تطبيق هذه الطريقة لتطلب الاكتفاء بالإفصاح المتمم عن الاحتياطيات المبرهنة بالإضافة إلى SE أو FC أمّا بالنسبة للشركات الأجنبية فقد اشترطت SEC لتسجيل هذه الشركات أن تطبق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP وهي أمريكية، أو أن تعدّل حساباتها لتتوافق مع GAAP.

أمّا على الصعيد المهني فقد كان لمجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA دورٌ هامٌ في توحيد الممارسة المتبعة عن طريق GAAP، وتعدُّ امتداد نفوذ هذا المجمع إلى خارج الولايات المتحدة، فكان له أثر عالمي في تطوير المحاسبة، وأصبح مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP يستخدم في كثير من دول العالم، ويعزى ذلك إلى: التطور السريع الذي حققه الاقتصاد الأمريكي منذ بدايات القرن العشرين، وقيام الحكومة الأمريكية بتسديد قيمة سندات الخزينة التي كانت قد استدانتها من الجمهور مما وفّر سيولة نقدية كبيرة، سرعان ما وجدت طريقها إلى السوق المالي لشراء الأسهم والسندات مما مثّل دفعة قوية للشركات المساهمة في الولايات المتحدة، هذه الشركات التي لم تكتف بممارسة النشاط الاقتصادي الفعال في الولايات المتحدة، بل إنّها لعبت دوراً كبيراً في إعادة إعمار أوربة في أعقاب

الحربين العالميتين التي كانت أوربة مسرحهما الأساسي، كما لعبت الحكومة الأمريكية دوراً أساسياً في تشكيل المنظمات المالية الدولية لصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، فكانت الشركات الأمريكية أو شركاتها التابعة في أنحاء العالم أو المشروعات المدعومة مالياً من المنظمات المالية الدولية أو الحكومة الأمريكية تحتاج إلى مراجعي حسابات تشترط الولايات المتحدة أن يكونوا أعضاء في هذا المجمع مهمة تطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP وتطوير معايير لمراجعة الحسابات أيضاً GAAS، حيث استندت معايير المراجعة على GAAP وأشارت إلى التقيد به في فقرة الرأي في تقرير المراجعة.

وقد كانت الميزانية العمومية هي القائمة الأساسية التي يتمُّ الإفصاح عنها في بدايات القرن العشرين، وحين نشأت الحاجة لعرض حركة أموال المشروع خلال الفترة المحاسبية، وعدم الاكتفاء بعرضه ساكناً خلال لحظة معينة من الزمن، اتجه AICPA إلى عرض قائمة للدخل دون أن يقلِّد التجربة البريطانية التي اعتمدت حساب الأرباح والخسائر المبني أساساً على حساب المتاجرة وهو الأقرب صلة إلى المدرسة الإيطالية التي كانت قد اخترعت القيد المزدوج في القرن الخامس عشر.

ولم تكن قائمة الدخل بمثابة تطوير للحسابات الختامية (المتاجرة والأرباح والخسائر) كما في التجربة الأوربية، بل كانت نقطة البداية حتى في ظلِّ الجرد الدوري، حيث كان يؤجل احتساب تكلفة البضاعة المباعة، إلى نهاية العام أي بعد الجرد الدوري الذي يحدد بضاعة آخر المدة فتطرح من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع، أي (بضاعة أول المدة + المشتريات) فيكون الباقي تكلفة البضاعة المباعة التي تسجل في نهاية العام في الجانب الدائن من حساب المخزون فيكون الرصيد هو بضاعة آخر المدة، أمَّا الجانب المدين

من حساب تكلفة المبيعات فينزل مباشرة في قائمة الدخل مطروحاً من المبيعات ليعطي إجمالي الربح. أمَّا إقفال كافة حسابات الإيرادات والمصروفات بما فيها المبيعات وتكلفة المبيعات فيتمُّ عبر حساب الدخل أو ملخص الدخل أو الأرباح والخسائر حيث يظهر رصيد هذا الحساب في الميزانية العمومية وهو مطابق بطبيعة الحال لرصيد الربح أو الخسارة الصافية المستخرجة من قائمة الدخل.

وفي أعقاب أزمة الكساد الكبير الذي حلَّ بالاقتصاد العالمي عام 1929كثرت حوادث الإفلاس وكانت شركات كثيرة مهددة بالإفلاس تتقدم بتقارير نظيفة موقعة من مراجعي الحسابات قائلة إنَّ القوائم المالية تعرض بعدالة..... وتطلب بناء عليها قروضاً من المصارف، ثم لا تلبث بعد أخذ القروض بفترة من الزمن أن تعلن إفلاسها، فكانت المصارف وأطراف أخرى من المجتمع المالي تتقدم بدعاوى إلى المحاكم ضد مراجعي الحسابات مدعية أنَّها منحت القرض بناء على تقرير المراجعين، كما أنَّ المساهمين كانوا يدعون بأنَّهم ما كانوا ليشتروا أسهماً من هذه الشركة لو كان تقرير المراجع منخفضاً أو سلبياً، ولهذا فإنَّهم يطالبون المراجعين بدفع تعويض عما أصابهم من ضرر. وكثيراً ما كان المحلفون الذين يشكلون أساس النظام القضائي الأمريكي يحكمون ضد المراجعين، الذين يخشون على سمعتهم المهنية ولديهم أموالٌ بعكس إدارات الشركات المفلسة التي تفقد سمعتها وثرواتها بعد الإفلاس. مع أنَّ الهدف الأساسي للمراجعة في تلك الفترة كان البحث عن عمليات الغش والتلاعب، وكانت الإدارة تقرر السياسات المحاسبية التي تراها مناسبة كما تقرر السياسات الإدارية الأخرى. فقد ترغب الإدارة في الامتناع عن استهلاك الأصول الثابتة إذا كانت الأرباح قليلة، وقد تستهلك نسباً كبيرة في السنين الرابحة، وقد تعمد إلى تقويم

المخزون السلعي بثمن التكلفة الذي يزيد على سعر السوق في غياب المبادئ المحاسبية التي كان المجتمع يفتقر إليها. ولا يجد المراجع مبرراً لرفض القوائم المالية أو التحفظ عليها، في غياب تلك المبادئ المحاسبية بل يكتب في تقريره أنَّ هذه القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها.....الخ. وبينما يفسِّر المراجع العدالة على أنَّها مفهوم مرن يتفق مع ما تراه الإدارة مناسباً بحسب ظروف الحال، نرى المحلفين يفسِّرون العدالة على أنَّها تبتعد عن التضليل مما يؤدِّي إلى الحكم على المراجع بتعويضات تبلغ أضعاف أضعاف الأتعاب، التي حصل عليها. وإذا حاول المراجع الضغط على الإدارة دفعت الإدارة بأنَّها تقود الشركة وفق مصلحة المساهمين...لذا رأينا المراجعين يلحون في طلب مبادئ محاسبية يحتكمون إليها، ويتحفظون في حال الخروج عنها، وخاصة أنَّ لجنة البورصة SEC أناطت مهمة وضع مبادئ للمحاسبة يجمع المحاسبين الأمريكيين باعتباره الهيئة التي تمثِّل المهنة دون أن تقحم نفسها بالتصدي لوضع مثل هذه المبادئ وكان موقف AICPA هو: ترك كلِّ شركة حرة في اختيار طرقها المحاسبية الخاصة....ضمن حدود واسعة....على أن تفصح عن تلك الطرق المستخدمة وتستمر في استخدامها من عام إلى آخر[1].

وقد أعدت لجنة منبثقة عن AICPA مبادئ عامة تمَّ إقرارها من بورصة نيويورك NYSE عام 1932 فكانت تلك المحاولة الأولى لتطوير مبادئ المحاسبة وقد قدمت خمسة مبادئ فرضت على الشركات المسجلة في البورصة وهي:

---

[1] – د. حسين القاضي ود. مأمون حمدان– نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، 2003– ص 23 وما بعدها.

1) تحقق الإيراد بالبيع.
2) استبعاد المكاسب الرأسمالية من قائمة الدخل.
3) استبعاد المكاسب الرأسمالية المتحققة قبل السيطرة من أرباح الشركة التابعة.
4) منع احتساب أرباح الأسهم الخزينة.
5) إظهار أوراق القبض الموقعة من موظفي الشركة في مفردة مستقلة.

ومنذ عام 1936 استعمل المجمع AICPA مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP. وفي سبيل تطوير هذه المبادئ كان المجمع قد شكّل لجنة إجراءات المحاسبية منذ عام 1933 وقد بلغ عدد أعضاء اللجنة مبدئياً سبعة أعضاء ثم اتسع ليصبح إحدى وعشرين عضواً. وقد كان من المرغوب بداءة أن تتمكن هذه اللجنة من تطوير بيان شامل بمبادئ المحاسبة يعمل به كمرشد عام لجميع المحاسبين، إلاّ أنّ اللجنة أصدرت اثنتي عشر نشرة تناولت مشكلات محاسبية هامة تواجه المهنة في حينه. وكان من أهمّ هذه المشكلات التفريق بين ربح العمليات والربح الشامل وكذلك معالجة أثر التضخم على القوائم المالية عام 1953 [1] .

وقد أدّت المشكلات التي خلفتها الحرب بالإضافة إلى حاجات الشركات الأمريكية للتوسع الرأسمالي والمساهمة في إعادة إعمار أوربة إلى اتساع المجتمع المالي وتزايد جهود المساهمين بشكل سريع، إذ قدر عددهم بأربعة ملايين مساهم عام 1940، وأضحى سبعة ملايين في عام 1952، ثم سبعة عشر مليوناً في عام 1962، مما وسّع قاعدة الشركات المساهمة

---

1 – المرجع السابق، ص 25.

والسوق المالي مما جعل قضية المبادئ المحاسبية قضية سياسية من الدرجة الأولى، تحظى باهتمام كافة القوى والمؤسسات الاجتماعية، مما أشاع جـواً من الإحباط وعدم الرضى عن المبادئ المحاسبية المتوافرة ولجنة الإجراءات التي قامت بإعدادها مما أدّى إلى حلّ لجنة الإجراءات والاستعاضـة عنهـا بهيئة مبادئ المحاسبة Accounting Principles Board عام 1959، وقـد ضمت هذه الهيئة في عضويتها 18-21 عضواً من أعضاء مجمع المحاسبين الأمريكيين الذين يمثلون منشآت مراجعـة الحسـابات الكبيـرة والصـغيرة وأكاديميين وممثلين عن الصناعة، وقد كان من المأمول أن تبنى المبادئ التي تقدمها APB على أسس فلسفية تجعل من المبادئ نتاج نظرية المحاسبة لكن شيئاً من ذلك لم يحدث. وقد أدّى شعور المهنة بقصور مبادئ المحاسبة عن تلبية حاجات المجتمع المالي إلى انعقاد مؤتمر في واشـنطن ضـم بعـض أعضاء AICPA عام 1971 بهدف دراسة مداخل إعادة النظر في أسـلوب تشكيل مبادئ المحاسبة، وقد تمخض ذلك المؤتمر عن تشكيل لجنتين الأولى Trueblood Committee بغرض تحديد أهداف القوائم المالية، وقـد صـدر تقرير هذه اللجنة عام 1973 موضحاً أنّ أهداف القوائم المالية هـو تـوفير معلومات مفيدة تخدم احتياطيات مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية. أمّا الثانية: لجنة ويت Wheat Committee بهدف تطوير مبادئ المحاسبة، حيث نشرت هذه اللجنة تشكيل مبادئ المحاسبة، ورأت اللجنة أنّ APB ليس لدى أعضائها الخبرة الكافية ولا الاهتمام الكامل أو الحرية فـي إبداء الرأي.

وقد أدّى ذلك إلى تشكيل هيئة معايير المحاسبة المالية FASB عـام 1973، وهي المنظمة المسؤولة منذ ذلك الوقـت عـن إصـدار المعـايير المحاسبية في الولايات المتحدة،وتمثّل المعايير التي تصدرها FASB معايير

جديدة أو تعديلاً لأراء صادرة عن APB أو لجنة الإجراءات، بحيث يعدل المعيار الجديد الرأي أو المبدأ السابق أو يلغيه، وتمثّل المعايير الصادرة من هذه الهيئة أو المبادئ أو الآراء الصادرة عن اللجان أو الهيئات المنبثقة عن AICPA غير الملغاة أو المعدّلة FASB، تمثّل جميعها GAAP التي ما زالت هي العبارة المعتمدة من قبل AICPA في كافة تقارير المراجعة حتى الآن.

وتتشكل FASB من سبعة أشخاص من ذوي الخبرة العالية في كافة الأمور المحاسبية والمالية المختلفة على أن يتفرغوا تفرغاً تاماً للعمل في الهيئة ولا يمارسون أي نشاط يتعارض مع عملهم في الهيئة، وهم يمثلون كافة شرائح المجتمع الأمريكي ذات المصلحة في مبادئ المحاسبة، كمنشآت المحاسبة والبنوك والمستثمرين والصناعة، كما يتمُّ تمويل هذه الهيئة من كافة هذه الجهات المستفيدة من نشاط الهيئة.

وهناك لجنة طوارئ منبثقة عن الهيئة Emerging Issues Task Force تضم أعضاء من منشآت المحاسبة الكبرى ومن الشركات مع ملاحظين يمثّلون AICPA وSEC، وتهتم اللجنة بفحص المشكلات الطارئة التي تحتاج إلى إرشاد سريع حول ما هو مقبول عموماً.

وقد أعلنت FASB عن مشروع مشترك مع IASB لإزالة الاختلافات الممكنة بين المعايير الأمريكية والدولية وكان من المأمول أن ينتهي العمل في هذا المشروع مع نهاية عام 2005.

ومن بين أعضاء FASB متخصصون بالتحليل المالي وأساتذة جامعات، هذا بالإضافة إلى عرض مسودات المعايير على مجمع المحاسبة في أمريكا AAA الذي يضم أساتذة المحاسبة في الجامعات الأمريكية، بالإضافة إلى أساتذة من بعض جامعات العالم.

وقد نصَّت المادة 203 من أدبيات السلوك المهني المعمول بها من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA على أنَّ المحاسب القانوني (CPA) لا يجوز أن يبدي رأياً عن القوائم المالية للشركة التي يراجع حساباتها ويقول

فيه بأنَّ القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمـــال وفقـــاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP إذا كانت هذه القوائم تتضـــمن أيَّ خروج عن المبادئ التي تعتمدها FASB ...حيث عليه أن يوضح طبيعة هذا الخروج وأثره على أرباح الشركة، إذا كان ذلك عملياً، والأسباب التي تجعل من تطبيق GAAP مضللاً.

و إلاَّ فإنَّ العضو المخالف يعرض نفسه للعقوبات المناسبة كتعليـــق عضوية المهنة أو الفصل من عضوية المهنة ومنعه بالتالي من حق تقـــديم الشهادة في القوائم المالية.

كما عملت FASB على إعداد إطار مفهومي للقوائم الماليـــة وفـــاء لمقترحات لجنة Trueblood التي أدَّت إلى تشكيل FASB ، وإن كـــان مـــن المشكوك فيه أن تقدم هذه المفاهيم إطاراً نظرياً يرضي طموحات المحاسبين في المجال العملي والأكاديمي.

ومن الملاحظ أنَّ GAAP بقي مصرّاً على احترام التكلفة التاريخية، والتقيد بتوافر أساس موضوعي مبني على شروط تنافسية عند تحقق الإيراد. وهذا ما يؤدّي إلى رفض إعادة التقويم الذي يؤدّي زيادة التكاليف التاريخية. أمَّا الاستهلاك فهو توزيع تكلفة الأصل التاريخية على عمره الإنتاجي[1] .

أمَّا الأصول غير الملموسة فتقوم على أساس تكلفتها التاريخية وكانت تستهلك على أســـاس عمرهـــا الإنتـــاجي بحســـب APB17 ، إلاَّ أنَّ FASB أصدرت SFAS142 عام 2001 لتقرر بأنَّ هذه الأصول ليس لها عمر محدد طالبة تخفيض قيمتها سنوياً من قبل الإدارة. وكانت SFAS2 قد قررت اعتبار كافة نفقات البحث والتطوير بمثابة مصروفات عدا بعض الحالات الخاصـــة بشكل أكثر تشدداً من المعايير الدولية.

---

[1]- ARB no 43.

وقد صنَّف SFAS 115 الاستثمارات إلى ثلاثة أنواع أساسية هي:

1- بفرض السيطرة وتقوم بتكلفة الحيازة.

2- بفرض المتاجرة وتقوم بالقيمة العادلة.

3- قابلة للبيع وتقوم بالقيمة العادلة.

وتعالج الفروق بالنسبة للاستثمارات بفرض المضاربة على أنَّها أرباح عادية ناجحة عن العمليات المعتادة، أمَّا الاستثمارات القابلة للبيع فتعالج على أنَّها أرباحاً شاملة تعود إلى حقوق الملكية.

وفي عام 1998 صدر SFAS 133 ليوسع نطاق المعيار 115 ليشمل المشتقات والأدوات المالية. وقد جاء المعيار الدولي 39ليتبنى هذه النصوص حرفياً.

أمَّا تقويم المخزون السلعي فقد بحثته النشرة ARB43 فعبرت عن التكلفة أو السوق أيهما أقل في الولايات المتحدة. حيث قصدت بالسوق تكلفة الاستبدال بينما ينظر له على أنَّه صافي القيمة البيعية من قبل المعايير الدولية والبريطانية.

أمَّا طرق صرف المخزون فإنَّ مصلحة الضرائب في الولايات المتحدة تسمح باستخدام طريقة وارد أخيراً صادر أولاً LIFO وإنَّ كثيراً من الشركات الأمريكية تستخدم هذه الطريقة ويبين الجدول التالي ذلك:

		طريقة الصرف المستخدمة
الوارد أخيراً صادر أولاً	LIFO	301
الوارد أولاً صادر أولاً	FIFO	404
الوسطي المرجح	W A	176
طرق أخرى		34
المجموع		915

Source: Accounting tyends and Techniques Aicpa 2000 p207 as cited by Nobes and pakey opcit p 192.

أما المعيار الدولي الثاني فقد فضّل استعمال طريقة FIFO.

ومن المعروف أنّ LIFO تؤدّي إلى زيادة الأرباح في فترات الكساد، إذ أنّ أحدث الكميات ذات الأسعار الأرخص تحمل إلى تكلفة المبيعات بينما تظهر بضاعة أول المدة ذات القيمة الأعلى في الميزانية، ولعلّ هذا السبب الذي أدّى إلى حظر هذه الطريقة من قبل المعيار الدولي عام 2003 بسبب ظروف الكساد التي ما تزال مخيمة على العالم منذ ما قبل هذا التاريخ.

أمّا في فترات التضخم فإنّ استخدام هذه الطريقة يؤدّي إلى تخفيض الأرباح لأنّ الصفقات ذات السعر الأعلى تحمل إلى تكلفة المبيعات وتظهر أرصدة أول المدة والمشتريات القريبة منها وهي ذات قيمة أقل في الميزانية العمومية.

ولعلّ السبب الأهم وراء استخدام هذه الطريقة هو سهولة تطبيقها، إذ لو تم حصر مخزون آخر المدة، فإنّ من السهل العودة إلى فواتير المشتريات الأخيرة لتحديد تكلفة المبيعات أمّا الرصيد المتبقي فيظهر في الميزانية العمومية. إلاّ أنّ حصر أسعار المنصرف على أساس العودة إلى سجلات بداية الفترة فهو أكثر صعوبة، لذا نجد أنّ المحاسبين يميلون نحو استخدام LIFO نظراً لسهولتها. وإنّ سماح الإدارة الضريبية باستخدامها يقدّم مرونة لمصلحة الممولين مع الحفاظ على حقوق الخزينة على المدى البعيد، لأنّ استخدام المشروع لهذه الطريقة يقتضي استمراره على تطبيقها وبيان أثر تغييرها على الأرباح في حال حدوث ذلك.

ومن الميزات التي يقدمها النظام الضريبي الأمريكي أيضاً هو تنزيل قيمة بعض الأصول الرأسمالية المشتراة حديثاً من الأرباح الخاضعة للضريبة بهدف تشجيع المشروعات على تحديث التكنولوجية المستخدمة من قبلها مما ينعكس على الربح الضريبي ويفتح الباب لمناقشة طرق الاستفادة

من هذه الميزة، من حيث اعتبارها إيراداً في سنة الإعفاء أو الشراء أو استهلاكها يراد على مدى العمر الإنتاجي للأصل، وهي حالة نادرة في التشريع الضريبي المقارن ولو أنَّ المشرع الأردني أخذها عن التجربة الأمريكية.

وفي مجال توحيد القوائم المالية فإنَّ GAAP وضع تعريفاً للشركات التي يجب توحيد قوائمها المالية من خلال APBIB الذي حدد نسبة 50%من الأسهم الناخبة، أو أي ترتيبات قانونية أخرى تضمن ذلك، وهذا ما أبقى الكثير من العمليات خارج نطاق التوحيد، وأنَّ هذه الأدوات ذات الأهداف الخاصة Special Purpose Vehicles (SPV) مكنت من بقاء عمليات تمويل أو عمليات بيع تأجيري خارج نطاق التوحيد (Off balance sheet) وأنَّ الشاهد على ذلك هو شركة ENRON التي كان لديها آلاف الأدوات ذات الأهداف الخاصة (SPV) عندما أفلست آخذة معها أول منشأة محاسبية في العالم من حيث الحجم Arthek And sen وقد تتطلب قانون Sarbanes - oxely [1] الذي صدر في عام 2002 وضع ملاحظات للإفصاح عن الالتزامات خارج الميزانية ريثما تتمكن SEC وFASB من الوصول إلى مبدأ مناسب أمَّا المعيار الدولي 27 فقد ترك عبئاً أكبر على حكم المحاسب.

وقد بقيت الممارسة المحاسبية الأمريكية المتعلقة بتوحيد الأعمال تتم بناء على APB16 لعام 1971، حيث سمح هذا الرأي باستخدام طريقتين هما: طريقة الشراء وطريقة تجميع المصالح، حيث تبنَّت طريقة الشراء بحسب هذا الرأي القيمة السوقية العادلة في تاريخ السيطرة. أمَّا بالنسبة لتجميع

---

[1]- Weili Ge and Sarah Mcvay-The Disclosure of material weaknesses in internal control after the sarbanes-oxley Act-Accounting Horizons Volme Ninteen-Number Three September 2005.

المصالح Pooling of interests فإنَّ أساس التوحيد هو التكلفة التاريخية بدون تعديل.

وتؤدّي طريقة الشراء واسعة الانتشار (وخاصة بعد الحد من استخدام تجميع المصالح) إلى خلق شهرة ناتجة عن التفاضل بين القيمة العادلة للأصول التي تمَّت السيطرة عليها والاعتبار المقدم من الشركة المسيطرة بما يتفق مع IAS22.

فإذا كانت الشهرة سالبة يتمُّ تخفيض قيمة الأصول المسيطر عليها طويلة الأجل بمقدار الشهرة. وقد كانت الشهرة موضوعاً للإطفاء خلال فترة 40 عاماً ثمَّ تمَّ تخفيضها إلى 20 عاماً ثم أصبحت موضوعاً لتخفيض القيمة بصورة دورية بحسب FASB142 وقد تبعت المعايير الدولية المعيار الأمريكي.

ويعرض المراجع رأيه في عدالة القوائم المالية بحسب المعيار الرابع من معايير المراجعة التي أصدرها AICPA بقوله وفي رأينا أنَّ القوائم المالية لشركة XYZ تعرض بعدالة ....بحسب GAAP.

أمَّا المعيار الدولي فهو متأثر بالمعيار البريطاني المأخوذ من قانون الشركات البريطاني الذي يقول: تعرض بشكل حقيقي وعادل، إذ أنَّ المعيار الدولي يسمح باستخدام كلا النموذجين.

3- المملكة العربية السعودية

على الرغم من أنَّ المملكة العربية السعودية تطبّق تعاليم الشريعة الإسلامية وخاصة تحريم الفوائد، فإنَّها طوَّرت نظامها الاقتصادي، وأسست سوقاً مالية نشطة يتمُّ فيها تبادل الأسهم وغيرها من العقود، كما صممت معايير خاصة بها.

وقد تمَّ التوصل إلى هذه المعايير بعد مقارنة المعايير الأمريكية والبريطانية والدولية. وتطبق منظمة المحاسبين القانونيين السعوديين هذه المعايير عند تدقيق حسابات الشركات السعودية الخاضعة قانوناً للتدقيق.

4- المملكة الأردنية الهاشمية

اعتمدت جمعية المدققين الأردنيين معايير المحاسبة الدولية، كما التزمت الشركات المدرجة في بورصة عمان بتطبيق معايير المحاسبة الدولية. بذلك يكون الأردن من الدول القليلة التي تبنت المعايير الدولية مباشرة، دون إقرار معايير خاصة بها. وهو مدخل إيجابي من شأنه تطبيع المنشآت الاقتصادية الأردنية، والتنظيمات المهنية مع المعايير الدولية، دون التوقف عند معايير وطنية، تبقي الهوة بين المحلي والدولي. وهذا ينعكس على تطوير المهنة وتطوير السوق المالي والقدرة على التعامل مع البورصات الدولية الأخرى.

5- الإمارات العربية المتحدة

حققت دولة الإمارات العربية المتحدة نجاحاً ملحوظاً على مستوى تنظيم الاقتصاد الوطني، وخلق سوق تجارية متقدمة في ميناء دبي ومرفأ يقدِّم الخدمات للسفن التجارية بشروط مثالية من حيث بساطة الإجراءات وانخفاض التكاليف والكفاءة في الإنجاز، وتمثِّل سوق دبي المالية بالإضافة إلى سوق أبو ظبي أسواقاً منظمة نسبياً تستقطب الأموال التي تلعب دوراً في تنشيط الاستثمار داخل الدولة وخارجها.

وتتبنى الإمارات معايير المحاسبة الدولية وتعمل فيها المنشآت المحاسبية الأربعة الكبار بفعالية كبيرة.

تمرينات

1- ما هو سبب تباين عوائد الاستثمار في الأسواق الدولية؟

2- هل يؤدّي تكامل الأسواق المالية إلى زوال التباين بين الأسواق؟

3- هل ثمة علاقة بين الرقابة على النقد وتكامل الأسواق؟

4- هل يعتمد تسجيل الشركات في البورصة على تبني المعايير الدولية للمحاسبة ؟ اشرح ذلك.

5- كانت ميزانية شركة المعلا في 2006/12/31 على النحو التالي:

20000	نقدية	500000	أسهم رأس المال
180000	مدينين		1000سهم × 500
300000	مخزون سلعي		
1000000	أصول ثابتة	250000	أرباح محتجزة
(500000)	مخصص استهلاك	250000	ضرائب مؤجلة
1000000		1000000	

وقد كانت الأرباح القابلة للتوزيع بحسب قرار مجلس الإدارة الذي انعقد في 2007/2/17 هي 10% من قيمة الأسهم، أمّا إجمالي الأرباح المحققة في عام 2006 فكانت 120000، وكان متوسط ربحية السهم في السوق المالي 12% ، ومعدل التضخم 5% ، وكان من الصعب معرفة معايير المحاسبة المطبقة، فكم تقدر قيمة هذه الشركة ؟.

الباب الثاني

معايير المحاسبة الدولية وتطبيقاتها العملية

II

الفصل الأول : ظهور معايير المحاسبة الدولية وتطورها

الفصل الثاني : محاسبة الأصول وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

الفصل الثالث: المحاسبة عن حقوق الملكية والالتزامات.

الفصل الرابع: موضوعات محاسبية مختلفة ومعالجتها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

الفصل الخامس: إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

الفصل الأول

ظهور معايير المحاسبة الدولية

وتطورها

يهدف هذا الفصل إلى عرض ومناقشة :

- تطور المؤتمرات الدولية للمحاسبة.
- مفهوم معايير المحاسبة الدولية.
- لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلسها IASB / IASC.
- لجنة معايير التدقيق الدولية IAPC.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.
- التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية.
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

يمكن تعريف المعايير بأنّها نماذج أو إرشادات عامة تؤدّي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.

وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه، بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة. فمن معايير التدقيق مثلاً قيام المدقق بجمع وتقويم أدلة الإثبات تمهيداً لإبداء رأيه بالقوائم المالية، ومن الإجراءات التنفيذية لهذا المعيار هي إرسال مصادقات إيجابية أو سلبية للمدينين لتقويم قابلية تحصيل الديون. كما يمثّل الإفصاح العادل أحد معايير المحاسبة، لكن الإجراء التنفيذي هو كتابة ملاحظة على متن الميزانية حول الدعاوى المرفوعة ضد الشركة ولم يصدر فيها حكم حتى الآن.

وإنّ أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتمُّ بوضع معاييرها، ولعلَّ من أهمِّ هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939. كما تمَّ تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973، كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP التي بدأ العمل بها منذ عام 1932.

أمَّا محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد بلغ عدد المسجلين في

المؤتمر 83 عضواً، أمَّا عدد الحضور فقد فاق عدد المسجلين وبلغ 360 عضواً منهم 350 عضواً من الولايات المتحدة، وسبعة من كندا واثنان من إنجلترا وواحد من هولندة، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول. وكانت أمستردام مقر انعقاد المؤتمر الثاني الذي عقد في عام 1926، وقد حضره مندوبون من كلِّ دول أوروبا تقريباً بالإضافة إلى الولايات المتحدة وكندا وأمريكا اللاتينية وكانت نسبة المشاركين من الدولة المضيفة هولندة كبيرة.

أمَّا المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث فقد عقد في نيويورك في عام 1929 حيث قُدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسة وهي :

- الاستهلاك والمستثمر.
- الاستهلاك وإعادة التقويم.
- السنة التجارية أو الطبيعية.

وانعقد المؤتمر الرابع في لندن عام 1933، وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية، عيَّنت 90 مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج. وقد بلغ عدد الدول التي مثَّلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندة وبعض الدول الأفريقية.

وقد بلغ عدد المشاركين في المؤتمر العالمي الخامس 320 وفداً فضلاً عن 250 مشاركاً من باقي أنحاء العالم، ونسبة كبيرة من ألمانيا التي استضافت المؤتمر في عاصمتها برلين في عام 1938.

وبعد أن وضعت الحرب العالمية الثانية أوزارها بادرت لندن لاحتضان المؤتمر الدولي السادس في عام 1952، حيث سجل في المؤتمر

2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث، والباقي من 22 دولة أخرى.

ومع المؤتمر العالمي السابع للمحاسبين الذي عقد في أمستردام في أيلول عام 1957 حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر وآخر بخمس سنوات وبقيت على هذا النحو حتى يومنا هذا، وقد شارك في المؤتمر السابع 104 منظمات محاسبية من 40 دولة، وحضره 1650 زائراً من الخارج و 1200 عضواً عن البلد المضيف هولندة.

وعادت نيويورك لتحتضن المؤتمر الثامن في عام 1962 وحضره 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 210 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثّلون 48 دولة، وقد قدّم فيه 45 بحثاً.

أمّا باريس فقد كانت مقر المؤتمر التاسع في 1967 تلاه المؤتمر العاشر في 1972، حضره 4347 مندوباً من 59 دولة.

أما المؤتمر الحادي عشر فقد استضافته ألمانيا الاتحادية في 1977 وقد حضره مندوبون عن أكثر من مائة دولة من دول العالم، تلاه المؤتمر الثاني عشر في المكسيك عام 1982 والثالث عشر في طوكيو 1987.

وكان موضوع المؤتمر الدولي الرابع عشر للمحاسبين، دور المحاسبين في اقتصاد شامل الذي عقد في عام 1992، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة، وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثّلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية AICPA ، وجمعية المحاسبين الإداريين IMA ، وجمعية

المراجعين الداخلين IIA. أمَّا المؤتمر الخامس عشر فقد عقد في باريس في عام 1997 (IFAC Quarterly P10).

وعقد المؤتمر السادس عشر عام 2002 في هونغ كونغ حيث تمَّت مناقشة حوالي تسعين (90) عنواناً تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

وقد عقد المؤتمر السابع عشر في استانبول في تركيا نوفمبر 2006، وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهمُّ هذه المنظمات:

أولاً : لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.

ثانياً : الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

ثالثاً : لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC.

وسنعرض في الصفحات التالية إلى هذه المنظمات تباعاً.

أولاً : لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :

وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد تمَّ

تشكيل هذه اللجنة في عام 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في كلٍّ من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندة والمملكة المتحدة وايرلندة والولايات المتحدة الأمريكية. ومنذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلاًّ من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وابتداءً من كانون الثاني 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة، وابتداءً من عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضواً من 104 بلداً يمثّلون مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد.

وقد حدد دستور اللجنة أهدافها بما يلي :

1- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.

2- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

وتحصل اللجنة على إيرادات من بيع منشوراتها كما تتلقى دعماً مالياً من الاتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المنظمات المحاسبية والشركات والمؤسسات ومنشآت التدقيق الكبرى. وتدار أعمال اللجنة من قبل مجلس يمثّل ثلاث عشرة دولة يعينهم الاتحاد الدولي، بالإضافة إلى ممثلين عن لجنة التنسيق الدولي لجمعيات المحللين الماليين واتحاد الشركات المسيطرة الصناعية في سويسرا والجمعية الدولية لمعاهد المدراء الماليين وهيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا FASB.

وقد أسست اللجنة في عام 1995 المجلس الاستشاري الدولي من

الأشخاص البارزين في المراكز الرئيسية في مهنة المحاسبة ومستخدمي القوائم المالية، ويتلخص دور المجلس الاستشاري في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة عموماً، عن طريق:

1- إعادة النظر باستراتيجية وخطط المجلس والتعليق عليها.

2- إعداد التقرير السنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه وفي تنفيذ أعماله.

3- تعزيز المشاركة في عمل اللجنة وقبولها من أوساط المهنة ومستخدمي القوائم المالية واتحادات العمال والأطراف الأخرى ذات العلاقة.

4- السعي والحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة بشكل لا يضعف من استقلالها.

5- إعادة النظر بالموازنة والقوائم المالية للجنة IASC.

ويعمل المجلس في بيئة تشجع الأعضاء والمنظمات الممثلة وأعضاء المجموعة الاستشارية وغيرهم على تقديم المقترحات التي تضمن تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة، مما يضمن جعل معايير المحاسبة الدولية معايير عالية الجودة.

وتشمل إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية ما يلي :

1- يشكّل المجلس لجنة دولية توجيهية، يترأسها ممثل عن المجلس وتضمُّ ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل. وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.

2- تحدد اللجنة التوجيهية كلَّ القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيداً

وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد ذلك تقدِّم اللجنة التوجيهية موجزاً بالنقاط الرئيسية .

3- بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسة، تحضِّر اللجنة التوجيهية بياناً تمهيدياً بالمبادئ الأساسية التي تشكِّل أساس مسودة للعرض، وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالحسبان والأسباب التي أدَّت إلى قبولها أو رفضها، وتمتدُّ هذه الفترة لأربعة أشهر عادة.

4- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ والذي يقدَّم للمجلس للموافقة كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح (أو التعديل المقترح)، ويقدَّم هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسمياً.

5- تعدُّ اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر مسودة العرض بعد ذلك وتطلب التعليقات من كلِّ الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهرٌ كحد أدنى وقد تمتدُّ إلى ستة أشهر.

6- تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعدُّ مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد التنقيح وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتمُّ نشر المعيار.

وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس أنَّ الحاجة للموضوع محل الدراسة يبرر القيام بتشاور إضافي أو يمكن أن يخدم بشكل أفضل عبر إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها، وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي.

ومن حين لآخر قد يقرر المجلس إحداث لجنة توجيهية لتدرس فيما إذا كان من الواجب تعديل معايير المحاسبة الدولية الحالية كي تؤخذ التطورات المستجدة بالحسبان، أمَّا التنقيحات الثانوية فقد يأمر المجلس اللجنة التوجيهية بإعداد مسودة العرض دون أن تنشر بياناً تمهيدياً بالمبادئ (بهلول، ص 49).

وفي بعض الحالات التي تقدم فيها المعايير المحاسبية الدولية معالجتين محاسبيتين للعمليات والأحداث المتشابهة، فيتم تصميم إحدى المعالجات على أنها المعالجة الأساسية والأخرى على أنها معالجة بديلة مسموح بها.

وتمنع سياسة اللجنة الحالية إصدار تفسيرات لمعاييرها المحاسبية الدولية، كما تمنع الهيئة الإدارية من تقديم أية إرشادات حول معنى المعايير.

وقد أصدرت هيئة اللجنة IASC 41 معياراً محاسبياً دولياً قبل أن تتم إعادة هيكلتها، وبعد مراجعات عديدة لتلك المعايير فقد بقي 34 معياراً. كما أصدرت العديد من التفسيرات والتي بلغت 33 تفسيراً حتى عام 2001.

وقد أعيد هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وذلك في آذار 2001.

يقوم هذا المجلس بمهام تطوير معايير المحاسبة الدولية حيث اعتمد المعايير الدولية التي أصدرتها اللجنة السابقة، وقد أخذت على عاتقها مسؤولية تعديلها وتطوير وتفسير المعايير.

وقد ظهر مفهوم المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، والتي بدأ المجلس بإصدارها بهذا الاسم لكي يتمَّ تمييزها عن المعايير الدولية السابقة. وقد بدأت بالفعل بإصدار معايير جديدة IFRS مثل المعيار رقم 1 بعنوان تبني المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة.

وقد بدأت مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية. وتقوم بإعداد مرجع عام للمعايير الدولية ابتداءً من عام 2006.

ثانياً- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضمُّ في عضويته 155 عضواً ومنظمة في 118 دولة، يمثِّلون أكثر من (2.5) مليونين ونصف مليون محاسب.

يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها. ولتحقيق مهامه. فإنَّ الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.

وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.
- معايير دولية لرقابة الجودة.
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
- معايير التأهيل الدولية.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويضمُ الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس.

وينفِّذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:

1- لجنة التعليم :

وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية) بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.

2- لجنة السلوك المهني :

وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل ظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

3- لجنة المحاسبة المالية والإدارية :

وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد عن مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة، ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.

4- لجنة القطاع العام :

وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك :

- وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي.
- وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم.
- تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.

ولذلك فقد أعطيت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الاتحاد.

ثالثاً : لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC :

وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

ويتمُّ تعيين أعضاء لجنة IAPC من قبل منظمات أعضاء يمثّلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد (IFAC hand book P5) . وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كلُّ بلد ممثَّل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.

وتتضمن IAPC ابتداء من 1994 عضواً من 13 دولة وهي استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية.

وتبدأ إجراءات العمل في اللجنة IAPC باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية بعد أن يتمَّ تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة IAPC بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية كي تعد وتحضر مسودات معايير وبيانات المراجعة، وتقوم اللجنة الفرعية بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، كي تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراستها ومناقشتها، وتتم الموافقة على هذه المسودة بنسبة

ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت في اللجنة على ألا يقل عدد الأصوات الموافقة على تسعة أصوات ممثلة في اجتماع اللجنة.

وتقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت عليها بحسب قواعد الأغلبية 4/3 المقررة. وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه، وتكون لغة المعيار الإنجليزية، ويعطي وقت كافٍ لترجمته إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي تذكر اسم المنظمة التي قامت بالترجمة (بيشنت، ص25) وقد أصدرت اللجنة حتى عام 1999 أربعاً وثلاثين معياراً.

الموقف من المعايير الدولية :

بيّنا في الصفحات السابقة أهمية وضع معايير دولية للمحاسبة والتدقيق (المحاسبة القانونية) والجهود المبذولة لتحقيق هذا الهدف، هذه الجهود التي أدّت إلى وضع معايير للمحاسبة تغطي حاجات المجتمع المالي، وهي خاضعة للمراجعة والتدقيق من قبل مهنة المحاسبة القانونية التي استهدفت اللجنة الدولية وضع معاييرها وتطوير بياناتها.

لكن السؤال الذي يثار في هذه المرحلة من هذا البحث هو هل الهدف هو وضع معايير دولية للمحاسبة والتدقيق ؟ أم الهدف هو تبني هذه المعايير وتطبيقها في كافة أنحاء العالم ؟

وهنا تقدّم الممارسة العملية مدخلان الأول التناغم أو التوفيق مع المعايير، والثاني هو تبني المعايير ذاتها وتطبيقها.

أولاً : التناغم أو التوفيق :

أثارت بعض المنظمات المهنية صعوبات وعقبات تحول دون تطبيق المعايير مباشرة، كما دلّت التجربة لدى بعض الدول الأفريقية التي طبقت المعايير تطبيقاً مباشراً على وجود بعض العقبات أهمها :

أ- اختلاف درجات التطور المهني بين دول العالم :

يتأثر التطور المهني بعوامل اقتصادية كاتساع السوق وتوفر أسواق للأوراق المالية، وتعدد شركات الأموال العادية أو القابضة والتابعة ومدى توسع القطاع العام وحجمه في التنمية الاقتصادية ..... وعوامل قانونية كوجود تشريعات ناظمة لبعض المبادئ المحاسبية أو التدقيق كقانون الشركات الإنجليزي أو الياباني ..... وعوامل إدارية وسياسية تختلف بين دولة وأخر من دول العالم.

وبالتالي فإنَّ مرحلة معينة من التطور المهني تواكب بالضرورة مرحلة معينة من التطور الاقتصادي والسياسي، لذا فإنَّ المعايير المهنية تحاول حلَّ المشكلات العملية التي تواجه المهنة في مجتمع من المجتمعات، أمَّا المعايير المهنية الدولية فإنَّها أقرب إلى منشآت التدقيق الكبرى وتحتاج إلى اقتصاد متطور.

ب- اختلاف قوانين الشركات وقوانين الضرائب بين دولة وأخرى.

يقتضي تقرير المدقق (المراجع) أن يلبّي المتطلبات القانونية المرعية في دولة من الدول، فإذا تباينت المتطلبات القانونية مع نصوص المعايير الدولية، يجد المحاسب القانوني نفسه مضطراً لتغليب نصوص القوانين

المحلية. فينصُّ قانون التجارة السوري وقانون الشركات الأردني مثلاً على ضرورة المطابقة بين القوائم المالية ودفاتر الشركة الخاضعة للتدقيق، أمَّا المعايير الدولية للتدقيق فتكتفي بالإشارة إلى القوائم المالية. وينصُّ القانون الياباني على مبادئ محاسبية معينة مأخوذة بشكل عام من GAAP في أمريكا وقد يختلف عن المعايير الدولية المتطورة بشكل مستمر. إذ أنَّ التطورات التشريعية تحتاج إلى وقت طويل لتعديلها بينما تطوير المعايير يحتاج إلى وقت أقل نسبياً.

إذ تتبنى بعض الدول نظماً قانونية تعتمد على قواعد عامة Common Law كبريطانيا، حيث يتمُّ تشكيل هذه القواعد العامة من مفاهيم الحق والعدل وأحكام المحاكم السابقة ذات الأسس الراسخة، وتترك للمحاكم إصدار قراراتها وأحكامها باختلاف اجتهاداتها وبناء على رأي القاضي بحسب ظروف الحال.

وقد أخذت دول عديدة مثل هذه النظم من إنجلترا كالولايات المتحدة وايرلندا واستراليا والهند وكندا ونيوزيلندا.

بينما أخذت دول أخرى نظمها القضائية من القانون الروماني الأكثر تحديداً وخوضاً في التفاصيل كفرنسا وإيطاليا وألمانيا وأسبانيا وهولندا والبرتغال واليابان ومصر وسورية والأردن التي كانت أكثر تأثراً بالقانون الفرنسي ومقتضيات الشريعة الإسلامية.

ومن الطبيعي أنَّ دول القانون العام أكثر قابلة للتطور من الدول الأخرى، فحين تنصُّ قوانين الشركات والشرائع التجارية في هذه الدول على

قواعد محاسبية أو تدقيقية معينة يجعل أخذها بالمعايير الدولية أكثر صعوبة.

وحين خولت بورصة الأوراق المالية في أمريكا SEC لمجمع المحاسبين الأمريكيين صلاحية إصدار البيانات الخاصة بمعايير التدقيق، وخولت هيئة معايير المحاسبة المالية بإصدار ما تراه من معايير المحاسبة لمالية SFAS جعلت من عملية التطور أكثر سهولة من أن ينصَّ القانون على مراعاة قواعد معينة لا يمكن تجاوزها إلاَّ إذا تمَّ تغيير القانون نفسه.

وينصُّ قانون الضرائب الألماني على سبيل المثال بأنَّ الضريبة تفرض على أساس القواعد المحاسبية المطبقة في المشروع، أمَّا في المملكة المتحدة UK فلا يوجد ما يمنع من اختلاف الأرقام المستخدمة في البيان الضريبي عن تلك المعتمدة في دفاتر أو سجلات المشروع.

وتشير بعض القوانين إلى ضرورة قيام المدقق بمطابقة القوائم المالية مع سجلات المشروع المحاسبية بينما نجد أنَّ المعايير لا تشير إلى السجلات من قريب أو بعيد كما توضح بعض القوانين نوعين أو ثلاثة أنواع للرأي الذي يفصح عنه المدقق في تقريره، بينما نجد أنَّ المعايير الأمريكية والدولية تعرض أربعة أنواع للرأي (النظيف، المتحفظ، السالب، رفض إبداء الرأي) وحين يقوم المدقق بإعداد تقريره في دول كهذه سيضطر إلى تجاوز القانون المحلي إذا كان يريد الالتزام بالمعايير الدولية. بينما لو خلا القانون من النصوص المقيدة كما هو الحال في دول القانون العام لكان تبني المعايير الأكثر سهولة.

جـ- الطبيعة التوفيقية للمعايير :

ذكرنا عند الإشارة إلى كيفية إصدار المعايير الدولية أو تعديلها أنَّها تعمم ثم تقوم اللجنة المختصة بدراستها والتصويت عليها لتعمم إذا حصلت على نسبة 3/2 أو 4/3. وهي هنا ذات طبيعة توفيقية تراعي مصالح المنظمات المختلفة الممثلة باللجنة مما قد يمثِّل تجاوزاً لبعض المسائل الجوهرية، فنجد التقرير المعياري النظيف الأمريكي يشير إلى العرض العادل، بينما يشير التقرير البريطاني إلى العرض الحقيقي والعادل. ولا يخفى ما تنطوي عليه كلمة حقيقي من أهمية وحاجة إلى المزيد من الأدلة والبراهين القاطعة التي قد لا يفلح المدقق في الوصول إليها. وجاء المعيار الدولي ليقول عادل أو حقيقي وعادل.

د- سرعة التوصيل :

إذ أنَّ عدم معرفة بعض مزاولي المهنة للغة الإنجليزية قد لا يمكنهم من مواكبة تطور المعايير الدولية بالسرعة اللازمة. وكثيرٌ من المعايير تصدر ويمر على صدورها فترة زمنية طويلة فلا تترجم ولا يعرف المزاولون في دول كثيرة عنها شيئاً. وقد تصل مسودات لمعايير دولية كثيرة إلى بعض المنظمات المحلية وتبقى شهوراً طويلة دون أن تبدي رأياً فيها. وعند اعتماد هذه المسودات بعد دراسة التعليقات عليها من قبل اللجنة الدولية المختصة، تبلغ المنظمة المحلية فتصنف المعيار مع المسودة حتى لا تكاد تميز بين المعيار والمسودة. بانتظار مدة من الزمن على هذا المعيار ليترجم.

هـ- تباين مستوى التأهيل العلمي والعملي :

حيث يختلف مستوى التعليم الجامعي بين دولة وأخرى، كما يختلف نظام التدريب المعني والتعليم المستمر بين دولة وأخرى، ونادراً ما نجد نظاماً لرقابة الجودة عند منظمات المحاسبين القانونيين في دول العالم. مما يجعل المحاسبين الأقل خبرة وتأهيلاً يعارضون المعايير الدولية لأنهم يجهلونها. ولما كان تطبيق المعايير الدولية تحتاج إلى حماس مهني ينطلق من إجماع أو شبه إجماع نجد أنَّ تبني المعايير الدولية أكثر صعوبة. وقد يواجه المدققون صعوبات في تبني المعايير الدولية بسبب عدم فهمهم لها وضعف ثقافتهم المهنية، وعدم قدرة منظمتهم المهنية على قيادة كافة المدققين وتعليمهم المستمر مما يسهل عليهم استيعاب المعايير المحلية والانتقال إلى المعايير الدولية.

وقد نجد بعض الدول لا تشترط عضوية المنظمة المهنية لممارسة المهنة، مما يتسبب في اضمحلال دور المنظمة المهنية وعدم احترامها من قبل الأوساط المهنية والاجتماعية. ونعرض فيما يلي جدولاً بحجم وتاريخ تأسيس بعض المنظمات المهنية المحاسبية القائدة في العالم:

اسم الدولة	اسم المنظمة	تاريخ التأسيس	العدد بالآلاف 1991
استراليا	الجمعية الأسترالية للمحاسبين المجازين	1887 / 1952	62
كندا	مجمع المحاسبين القانونيين في استراليا	1886 / 1928	23
فرنسا	المجمع الكندي للمحاسبين القانونيين	1881 / 1902	53
ألمانيا	هيئة خبراء المحاسبة الفرنسيين	1942	12
إيطاليا	مجمع المحاسبيين القانونيين	1932	6
اليابان	جمعية المحاسبين القانونيين	1924	22
	المجمع الياباني للمحاسبة القانونية	1927 / 1948	11
هولندا	جمعية المحاسبة القانونية	1906	24
نيوزيلندة	المجمع الهولندي للمحاسبين	1895	8
المملكة المتحدة	الجمعية النيوزيلندية للمحاسبة	1894 / 1909	19
وإيرلندة	مجمع المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز	1870 / 1880	97
الولايات المتحدة	مجمع المحاسبين المجازين في اسكوتلاندة	1891 / 1939	38
	مجمع المحاسبية في إيرلندة	1888	8
	مجمع المحاسبين القانونيين	1887	301

9- اختلاف الظروف التاريخية:

لعبت الدويلات الإيطالية في القرنين الرابع عشر والخامس عشر دوراً هاماً في نقل الطريقة الإيطالية في مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج إلى دول أوربا الأخرى ثم إلى باقي أنحاء العالم.

وقد أخذت المملكة المتحدة دور القيادة في أعقاب الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر فصدرت المحاسبة ومهنة تدقيق الحسابات إلى الدول الأخرى وخاصة دول الكومنولث البريطاني. وأخذت المحاسبة في أمريكا

تتحرر من أمها البريطانية حتى صارت مهنة التدقيق الأمريكية لها طابعاً متميزاً عن أصلها الإنجليزي سرعان ما شقَّت طريقها إلى دول مجاورة كالمكسيك وكندا ثم إلى كافة أنحاء العالم مع تدفق رؤوس الأموال الأمريكية من خلال منظمة الأمم المتحدة والمؤسسات المالية المنبثقة عنها كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومن خلال الشركات المتعددة الجنسية التي يسيطر عليها رأس المال الأمريكي.

وهكذا نجد أنَّ للظروف التاريخية التي عاشتها المهنة في كل دولة من الدول آثاراً طبعت المهنة بطابعها وجعلتها مختلفة نسبياً مع المهنة في دول أخرى.

وفي الوطن العربي وبالرغم من اللغة والتقاليد والتراث وغيرها من العوامل المشتركة التي توحِّد بين العرب من المحيط إلى الخليج، نجد أنَّ مهنة التدقيق وما يرتبط بها من معايير أو مبادئ المحاسبة كانت متأثرة بالتجربة التاريخية التي عاشتها كلُّ دولة عربية فلبنان كانت شديدة التأثر بالتجربة الفرنسية، وكذلك دول المغرب العربي كتونس والمغرب والجزائر. أمَّا مصر وسورية والأردن، فكانت أكثر تأثراً بالتجربة الأمريكية، والعراق كانت أشد تأثراً بالتجربة الإنجليزية. حتى أنَّ كلمة تدقيق ومدقق تختلف من بلد إلى آخر تقريباً إذ يسمِّيها المصريون والسودانيون والسوريون واليمنيون مراجع ويسمِّيها بعضهم مفتشاً وهكذا.

وقد أسس العرب اتحاداً للمحاسبين العرب في السبعينات، لكنَّ هذا الاتحاد ما لبث أن انقسم على نفسه بفعل الخلافات بين الدول العربية، ولم يفلح في تقديم لغة موحدة تجمع بين المحاسبين والمدققين العرب، مما جعل

تطبيق المعايير الدولية أسهل من محاولة بناء معايير عربية.

ولعلَّ هذه الصعوبات تفسِّر تفضيل الكثير من دول العالم للتوفيق مع المعايير الدولية، عن طريق تطوير معاييرها المحلية وممارسة الضغط لإدخال تعديلات تشريعية عند الاقتضاء لتصبح أكثر قرباً من المعايير الدولية، بحيث يمكنها أن تطبقها في نهاية المطاف. فما زالت الولايات المتحدة الأمريكية تطبق المعايير الصادرة عن FASB أي هيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية التي تنطلق من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP التي كانت سائدة سابقاً، كما تزال المملكة المتحدة تطبق معاييرها المحاسبية الخاصة.

وما زال تقرير التدقيق الأمريكي يشير إلى GAAP عند وجود مخالفة للمبادئ أو المعايير دون الإشارة إلى المعايير الدولية. وفي دراسة أعدَّت حول مدى تطبيق المعايير الدولية في مجال التقرير عن أنشطة الشركات المتعددة الجنسية تبيَّن أنَّ الولايات المتحدة تطبِّق أكبر نسبة من المعايير الدولية في هذا المجال، يليها المملكة المتحدة، ثم كندا. وأنَّ بعض الدول الأوروبية لا تطبق من المعايير الصادرة بهذا الشأن إطلاقاً كإيطاليا تليها ألمانيا التي تطبق حوالي 20% من المعايير ثم فرنسا التي تطبق حوالي 30% (Agami and Cascini PP -1-8) وقد أخذت بمنهج التناغم أو التوفيق بعض الدول العربية كمصر والمملكة العربية السعودية وسورية.

2- تطبيق المعايير الدولية:

لاشكَّ أنَّ تجربة التناغم أو التوفيق حققت نتائج هامة على صعيد التقريب نحو المعايير الدولية. لكنَّ دولاً أخرى قررت الاستفادة من التجربة المتقدمة للمعايير الدولية وتريح أجهزتها المهنية من عناء التوفيق لتتبنى تطبيق المعايير الدولية مباشرة. وقد سار على هذا الطريق بعض الدول العربية الأكثر التصاقاً بالأسواق الدولية كالأردن ولبنان وغيرها على صعيد دول العالم.

ومهما تكن المعايير المحلية على طريق التناغم فإنَّها بلا شك مرحلية وستلغى لدى الاستعداد لتطبيق المعايير.

وسواء تمَّ تبني التناغم أو التوحيد فإنَّ ذلك يلقي على المهنة المحلية عبئاً كبيراً يتجلى في متابعة المعايير الدولية أو المحلية وشرحها وتدريب أعضاء المهنة على تطبيقها وإزالة العقبات أمام ذلك التطبيق.

ونعرض فيما يلي المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية حتى عام 2002:

المعايير المحاسبية الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور	تاريخ آخر تعديل	تاريخ النفاذ
1	عرض البيانات المالية	1975	2003	2005
2	المخزون	1975	2003	2005
3	ملغى، حلَّ محله المعياران (27، 28)		ملغى	---
4	ملغى، حلَّت محله المعايير رقم (16,22,38)		ملغى	----
5	ملغى، حلَّ محله المعيار رقم (1)		ملغى	----
6	ملغى، حلَّ محله المعيار رقم (15)		ملغى	----
7	قوائم التدفق النقدي	1976	1992	1994
8	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.	1976	2003	2005
9	ملغى، حلَّ محله المعيار (38)		ملغى	----
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1978	2003	2005
11	عقود الإنشاء	1979	2000	2005
12	ضرائب الدخل		2000	2001
13	ملغى، حلَّ محله المعيار رقم (1)		ملغى	----
14	التقارير المالية للقطاعات	1981	1997	1998
15	المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار/ تم سحبه	1977	1989	2005
16	الممتلكات والمصانع والمعدات	1982	2003	2005

17	عقود الإيجار	1982	2003	2005
18	الإيراد	1982	1993	1995
19	منافع الموظفين	1983	2004	2004
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1983	1994	1994
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1982	2003	2005
22	اندماج الأعمال ألغي بموجب IFRS3	1983		
23	تكاليف الاقتراض	1984	1993	1995
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1984	2003	2005
25	معيار ملغى، حلّ محله المعيارين 39، 40		ملغى	----
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع القواعد	1987	1990	1994
27	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	1989	2003	2005
28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	1989	2003	2005
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدلات تضخم مرتفعة	1989	1990	1994
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	1989	1994	1998
31	الحصص في المشاريع المشتركة	1990	2003	2005
32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	1994	2003	2005

33	حصة السهم من الأرباح	1997	2003	2005
34	التقارير المالية المرحلية	1998	1998	1999
35	العمليات المتوقفة استبدل بموجب IFRS5			
36	انخفاض قيمة الموجودات	1998	2004	2004
37	المخصصات، الالتزامات والموجودات المحتملة	1998	1998	1999
38	الموجودات غير الملموسة	1978	1999	2004
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	1986	2005	2005
40	الاستثمارات العقارية	1986	2003	2005
41	الزراعة	2000	2003	2003

وفيما يلي لمحة موجزة عن المعايير المحاسبية الدولية:

1- المعيار الأول: عرض البيانات المالية:

IAS (1) Presentation of accounting statements The objective of IAS 1 (revised 1997) is to prescribe the basis for presentation of general purposc financial statcmcnts, to ensure comparability both with the entity's financial statements of previous periods and with the financial statements of other entities. IAS 1 sets out the overall framework and responsibilities for the presentation of financial statements, guidelines for their structure and minimum requirements for the content of the financial statements. Standards for recognizing, measuring, and disclosing specific transactions are addressed in other

Standards and Interpretations.

يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم الماليـــة مـــن أجـــل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المنشأة في فترات أخـــرى أو لمنشآت أخرى، ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعـــرض القـــوائم وإرشـــادات خاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها، كما يعرض المعيـــار نمـــاذج عـــن القوائم المالية.

2- المعيار الثاني: المخزون:

IAS(2) : INVENTORIES

The objective of IAS 2 is to prescribe the accounting treatment for inventories. It provides guidance for determining the cost of inventories and for subsequently recognizing an expense, including any write-down to net realizable value. It also provides guidance on the cost formulas that are used to assign costs to inventories

يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقاً لمـــدخل التكلفـــة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية العمومية، ويعرض المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة وصـــافي القيمة القابلة للتحقق ومعادلات التكلفة وطرق تقويم المنصرف من المخزون والإفصاح عن المخزون.

3- المعيار الثالث: معيار ملغى، حلَّ محله المعياران 27 و 28.

4- المعيار الرابع: ملغى

5- المعيار الخامس: معيار ملغى، حلَّ محله المعيار رقم 1.

6- المعيار السادس: معيار ملغى، حلَّ محله المعيار 15.

7- المعيار السابع: قائمة التدفقات النقدية:

IAS (7) CASH FLOW STATEMENTS

The objective of IAS 7 is to require the presentation of information about the historical changes in cash and cash equivalents of an enterprise by means of a cash flow statement which classifies cash flows during the period according to operating, investing and financing activities.

يهتمُّ هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل النقدية والنقدية المعادلة والتدفقات النقدية والأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ويعرض المعيار شكلاً لقائمة التدفقات النقدية موزعة إلى الأنشطة الثلاثة، تشغيلية واستثمارية وتمويلية ويعرض أمثلة على كلِّ نوع من هذه الأنشطة، كما يحدِّد المعيار شروط عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، والتدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية وتلك الناجمة عن الفوائد وأرباح الأسهم وعن ضرائب الدخل وغيرها.

8-المعيار الثامن: السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

IAS (8) : ACCOUNTING POLICIES, CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES AND ERRORS

Objective To prescribe the criteria for selecting and changing accounting policies, together with the accounting treatment and disclosure of changes in accounting policies, changes in estimates, and errors.

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية ، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية، وتصحيح الأخطاء .كما يهدف المعيار إلى تعزيز مدى ملاءمة ومصداقية البيانات المالية للمنشأة وقابلية المقارنة. كما يعرض المعيار أمثلة توضيحية.

9- المعيار التاسع: معيار ملغى.

10-المعيار العاشر: الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية:

IAS (10) : EVENTS AFTER THE BALANCE SHEET DATE

Objective To prescribe:

- When an entity should adjust its financial statements for events after the balance sheet date.
- Disclosures about the date when the financial statements were authorized for issue, and about events after the balance sheet date.

يهدف المعيار العاشر إلى تحديد متى يجب على المنشأة تعديل بياناتها المالية لإظهار أثر الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية ومستوى الإفصاح المطلوب.

11-المعيار الحادي عشر: عقود الإنشاء:

IAS (11) : CONSTRUCTION CONTRACTS

The objective of IAS 11 is To prescribe the accounting treatment

for revenue and costs associated with construction contracts in the financial statements of the contractor.

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء حيث يعرّف المعيار عقد الإنشاء ويفرّق بين العقد ذي السعر المحدد وعقد التكلفة زائد نسبة. ويحدد المعيار شروط لقياس الإيراد والاعتراف به، وكذلك قياس تكاليف العقد، والاعتراف بالخسائر المتوقعة والتغييرات في التقديرات.

12-المعيار الثاني عشر: ضرائب الدخل:

IAS (11) : INCOME TAXES

The objective of IAS 12 (Revised 1996) is to prescribe the accounting treatment for income taxes

يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضمُّ جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة ويحدد المعيار تعريفات للربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي والضريبة الجارية.

13-المعيار الثالث عشر: حلَّ محله المعيار رقم (1).

14-المعيار الرابع عشر: التقارير المالية للقطاعات:

IAS (14) : SEGMENT REPORTING

The objective of IAS 14 (Revised 1997) is to establish principles for reporting financial information by line of business and by geographical area. It applies to enterprises whose equity or debt securities are publicly traded and to enterprises in the process of

issuing securities to the public. In addition, any enterprise voluntarily providing segment information should comply with the requirements of the Standard.

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع (معلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها المنشأة ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها)، وذلك لمساعدة مستخدمي البيانات المالية فيما يلي:

- فهم أفضل للأداء السابق للمنشأة.
- تقييم أفضل لمخاطر وعوائد المنشأة.
- تكوين أحكام حول المنشآت ككل.

15- المعيار الخامس عشر: تم سحب المعيار.

16- المعيار السادس عشر: الممتلكات والمصانع والمعدات:

IAS (16) : PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT

The objective of IAS 16 is to prescribe the accounting treatment for property, plant, and equipment. The principal issues are the timing of recognition of assets, the determination of their carrying amounts, and the depreciation charges to be recognised in relation to them.

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها. حيث يعرف هذه الأصول واستهلاكها والقيمة القابلة للاستهلاك والحياة الإنتاجية والقيمة المتبقية والقيمة العادلة. كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه واستبعاده.

17- المعيار السابع عشر: عقود الإيجار:

IAS (17) : LEASES

The objective of IAS 17 (Revised 1997) is to prescribe, for lessees and lessors, the appropriate accounting policies and disclosures to apply in relation to finance and operating leases.

يتضمن هذا المعيار تعريفاً واضحاً لعقد الإيجار ولأنواعه، التمـويلي والتشغيلي وغير القابل للإلغاء. ويوضّح المعيار شروط كلٍّ نـوع وطـرق التعامل معها وطرق عرضها في القوائم الماليـة لكـل مـن المسـتأجرين والمؤجرين.

18- المعيار الثامن عشر: الإيراد :

The objective of IAS 18 is to prescribe the accounting treatment for revenue arising from certain types of transactions and events

يعرّف هذا المعيار الإيراد ويهتمُّ بقياس الإيراد من بيع البضائع وتأدية الخدمات وإيرادات أخرى.

19-المعيار التاسع عشر: منافع الموظفين:

IAS (19) : EMPLOYEE BENEFITS

The objective of IAS 19 (Revised 1998) is to prescribe the accounting and disclosure for employee benefits (that is, all forms of consideration given by an enterprise in exchange for service rendered by employees). The principle underlying all of the detailed requirements of the Standard is that the cost of providing employee benefits should be recognized in the period in which the benefit is

earned by the employee, rather than when it is paid or payable.

يهدف هذا المعيار إلى بيان المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين ويعرف المعيار عدة مصطلحات مثل منافع الموظفين وتلك المنافع قصيرة الأجل وطويلة الأجل وغيرها. وينصُّ المعيار على شروط الاعتراف والقياس والإفصاح.

20-المعيار العشرون: محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية:

IAS (20) : ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS AND DISCLOSURE OF GOVERNMENT ASSISTANCE

The objective of IAS 20 is to prescribe the accounting for, and disclosure of, government grants and other forms of government assistance.

يعرّف المعيار المنح الحكومية والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وشروط الاعتراف والإفصاح.

21-المعيار الحادي والعشرون: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية:

IAS(21) : THE EFFECTS OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES

The objective of IAS 21 is to prescribe how to include foreign currency transactions and foreign operations in the financial statements of an entity and how to translate financial statements into a presentation currency. The principal issues are which exchange rate(s)

to use and how to report the effects of changes in exchange rates in the financial statements.

يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وفي ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية حيث ينصُّ على شروط الاعتـــراف الأولـــي وبفروقـــات الصرف وتصنيف العمليات الأجنبيـــة والتغيـــرات فـــي أســـعار الصـــرف ومعالجتها.

22- المعيار الثاني والعشرون : انظر المعيار IFRS3

23- المعيار الثالث والعشرون: تكاليف الاقتراض:

IAS (23) : BORROWING COSTS

The objective of IAS 23 is to prescribe the accounting treatment for borrowing costs. Borrowing costs include interest on bank overdrafts and borrowings, amortisation of discounts or premiums on borrowings, amortisation of ancillary costs incurred in the arrangement of borrowings, finance charges on finance leases and exchange differences on foreign currency borrowings where they are regarded as an adjustment to interest costs.

يهدف هذا المعيار إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتـــراض حيث يعترف بها على أنَّها مصروف، ولكن المعيار يسمح بمعالجـــة بديلـــة مسموح بها وهي رسملة تكاليف الاقتراض ولكن ضمن شـــروط عرضـــها المعيار.

24- المعيار الرابع والعشرون: الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة:

IAS (24) : RELATED PARTY DISCLOSURES

The objective of IAS 24 is to ensure that an entity's financial statements contain the disclosures necessary to draw attention to the possibility that its financial position and profit or loss may have been affected by the existence of related parties and by transactions and outstanding balances with such parties

يحدد المعيار الطرف ذا العلاقة بأنّه إذا كان أحد الأطراف قادراً على التحكم بالطرف الآخر أو ممارسة تأثير هام عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية.

26-المعيار السادس والعشرون: المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد:

IAS (26) : ACCOUNTING AND REPORTING BY DEFINED BENEFIT PLANS

The objective of IAS 26 is to specify measurement and disclosure principles for the reports of retirement benefit plans. All plans should include in their reports a statement of changes in net assets available for benefits, a summary of significant accounting policies and a description of the plan and the effect of any changes in the plan during the period

يهتمُّ هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة ويعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد وشروط الإفصاح.

27- المعيار السابع والعشرون: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة:

IAS (27) : CONSOLIDATED AND SEPARATE FINANCIAL STATEMENTS

IAS 27 has the twin objectives of setting standards to be applied:

- in the preparation and presentation of consolidated financial statements for a group of entities under the control of a parent; and

- in accounting for investments in subsidiaries, jointly controlled entities, and associates when an entity elects, or is required by local regulations, to present separate (non-consolidated) financial statements.

يهتمُّ هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة ويعرض إجراءات التوحيد والإفصاح.

28- المعيار الثامن والعشرون: المحاسبة عن الاستثمارات في المنشـــآت الزميلة:

IAS (28) : INVESTMENTS IN ASSOCIATES

IAS 28 applies to all investments in which an investor has significant influence but not control or joint control except for investments held by a venture capital organization, mutual fund, unit trust, and similar entity that (by election or requirement) are accounted for as held for trading under IAS 39. Under IAS 39, those investments are measured at fair value with fair value changes recognized in profit

or loss. [IAS 28.1]

يعرف المعيار المنشأة الزميلة بأنّها منشأة يوجد للمستثمر تـأثير هـام عليها وهي ليست منشأة تابعة أو مشروع مشترك للمستثمر ويعرض المعيار طرق الاعتراف بموجب طريقتي حقوق الملكية والتكلفة وتطبيقاتهما.

29- المعيار التاسع والعشرون: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع:

IAS(29): FINANCIAL REPORTING IN HYPERINFLATIONARY ECONOMIES

The objective of IAS 29 is to establish specific standards for enterprises reporting in the currency of a hyperinflationary economy, so that the financial information provided is meaningful.

يطالب هذا المعيار المنشآت التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم. ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية.

30- المعيار الثلاثون: الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة:

IAS(30): DISCLOSURES IN FINANCIAL STATEMENTS OF BANKS AND SIMILAR FINANCIAL INSTITUTIONS

The objective of IAS 30 is to prescribe appropriate presentation and disclosure standards for banks and similar financial institutions (hereafter called 'banks'), which supplement the requirements of other

Standards. The intention is to provide users with appropriate information to assist them in evaluating the financial position and performance of banks, and to enable them to obtain a better understanding of the special characteristics of the operations of banks.

يطالب هذا المعيار البنوك والمؤسسات المالية المشابهة بتقديم مستوى ملائم من الإفصاح لمصلحة مستخدمي القوائم الماليـــة كعـــرض السياســـات المحاسبية وتضمين إفصاحات إضافية في قائمة الـــدخل والمركـــز المـــالي، وكذلك ما يتعلق بالأمور الطارئة واستحقاقات الأصول والالتزامات وخسائر القروض والسلف والمخاطر البنكية العامة والأصول المرهونة كضمان.

31- المعيار الحادي والثلاثون: الحصص في المشاريع المشتركة:

IAS (31) : INTERESTS IN JOINT VENTURES

IAS 31 applies to accounting for all interests in joint ventures and the reporting of joint venture assets, liabilities, income, and expenses in the financial statements of ventures and investors, regardless of the structures or forms under which the joint venture activities take place, except for investments held by a venture capital organization, mutual fund, unit trust, and similar entity that (by election or requirement) are accounted for as held for trading under IAS 39. Under IAS 39, those investments are measured at fair value with fair value changes recognized in profit or loss. [IAS 31.1]

يهتمُّ هذا المعيار بالمحاسبة عن الحصص في المشـــاريع المشـــتركة والتي يعرفها المعيار بأنَّها ترتيبات تعاقدية يقوم بموجبها طرفـــان أو أكثـــر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة، وقـــد عـــرض المعيـــار أشـــكال

المشاريع المشتركة، وعرّف الترتيب التعاقدي والعمليات تحت السيطرة المشتركة، والأصول والوحدات تحت السيطرة المشتركة والقوائم المالية الموحدة لها والمنفصلة.

32- المعيار الثاني والثلاثون: الأدوات المالية: الإفصاح والعرض:

IAS (32) : FINANCIAL INSTRUMENTS: DISCLOSURE AND PRESENTATION

The stated objective of IAS 32 is to enhance financial statement users' understanding of the significance of financial instruments to an entity's financial position, performance, and cash flows.

IAS 32 addresses this in a number of ways:

Clarifying the classification of a financial instrument issued by an enterprise as a liability or as equity.

Prescribing the accounting for treasury shares (a company's own repurchased shares).

Prescribing strict conditions under which assets and liabilities may be offset in the balance sheet.

Requiring a broad range of disclosures about financial instruments, including information as to their fair values.

يعرض هذا المعيار شروط معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

ويتناول هذا المعيار طرق عرض كلٍّ من الأدوات المالية والأصول

المالية والالتزامات المالية وحقوق الملكية وكذلك بالنسبة للفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب.

33- المعيار الثالث والثلاثون: حصة السهم من الأرباح:

IAS (33) : EARNINGS PER SHARE

The objective of IAS 33 is to prescribe principles for the determination and presentation of earnings per share (EPS) amounts in order to improve performance comparisons between different enterprises in the same period and between different accounting periods for the same enterprise

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح مما يؤدّي إلى تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المنشآت أو الفترات المحاسبية ويركّز المعيار على حساب حصة السهم من الأرباح.

34-المعيار الرابع والثلاثون: التقارير المالية المرحلية:

IAS (34) : INTERIM FINANCIAL REPORTING

The objective of IAS 34 is to prescribe the minimum content of an interim financial report and to prescribe the principles for recognition and measurement in financial statements presented for an interim period.

يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي، وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية، ويقصد بالتقرير المرحلي، تقرير مالي يحتوي إمّا على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من السنة

المالية الكاملة للمنشأة.

35- المعيار الخامس والثلاثون: العمليات المتوقفة: استبدل بموجب IFRS5

36- المعيار السادس والثلاثون: انخفاض قيمة الموجودات:

IAS (36) : IMPAIRMENT OF ASSETS

To ensure that assets are carried at no more than their recoverable amount, and to define how recoverable amount is calculated.

يعرض هذا المعيار، المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الموجودات والإفصاح عنها. حيث يطالب بالاعتراف بالخسارة الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد. ويعرف المعيار المبلغ القابل للاسترداد بأنه صافي سعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل) أيهما أعلى. كما يعرض المعيار مصادر المعلومات عن الانخفاض في القيمة وطرق قياس الانخفاض.

37- المعيار السابع والثلاثون: المخصصات والالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة:

IAS (37) : PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS

The objective of IAS 37 is to ensure that appropriate recognition criteria and measurement bases are applied to provisions, contingent liabilities and contingent assets and that sufficient information is

disclosed in the notes to the financial statements to enable users to understand their nature, timing and amount. The key principle established by the Standard is that a provision should be recognized only when there is a liability i.e. a present obligation resulting from past events. The Standard thus aims to ensure that only genuine obligations are dealt with in the financial statements - planned future expenditure, even where authorized by the board of directors or equivalent governing body, is excluded from recognition.

يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيـــق مقـــاييس الاعتـــراف وأســـس الاعتراف المحاسبية على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجـــودات المحتملة. ويعرف المعيار المخصص على أنه مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.

38- المعيار الثامن والثلاثون: الموجودات غير الملموسة:

IAS (38) : INTANGIBLE ASSETS

The objective of IAS 38 is to prescribe the accounting treatment for intangible assets that are not dealt with spccifically in another IAS. The Standard requires an enterprise to recognize an intangible asset if, and only if, certain criteria are met. The Standard also specifies how to measurc the carrying amount of intangible assets and requires certain disclosures regarding intangible assets.

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار آخر. وينصُّ المعيار 38 على وجوب الاعتـــراف بالأصل إذا حقق الشروط الواردة فيه، وينصُّ أيضاً على كيفية قياس المبلـــغ

المسجل للموجودات غير الملموسة والإفصاح عنها.

39- المعيار التاسع والثلاثون: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس:

IAS (39) : FINANCIAL INSTRUMENTS: RECOGNITION AND MEASUREMENT

IAS 39 deals with, among other things, initial recognition of financial assets and liabilities, measurement subsequent to initial recognition, impairment, derecognizing, and hedge accounting.

يهدف هذا المعيار إلى إكمال أحكام المعيار 32 الذي سبق ذكره وذلك من أجل تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية وقياسها والإفصاح عنها.

40- المعيار الأربعون: الاستثمارات العقارية

IAS (40) : INVESTMENT PROPERTY

Investment property is property (land or a building or part of a building or both) held (by the owner or by the lessee under a finance lease) to earn rentals or for capital appreciation or both. [IAS 40.5]

Examples of investment property: [IAS 40.8]

- Land held for long-term capital appreciation
- Land held for undecided future use
- Building leased out under an operating lease
- Vacant building held to be leased out under an operating lease

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها. ويقصد بالممتلكات الاستثمارية، (أراضي أو مباني) محتفظ بها (من قبل مستأجر بقصد إيجار تمويلي) لاكتساب إيرادات إيجاريه أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية وليس من استخدامها في الإنتاج أو البيع.

41- المعيار الواحد والأربعون: الزراعة

IAS (41) : AGRICULTURE

The objective of IAS 41 is to establish standards of accounting for agricultural activity -- the management of the biological transformation of biological assets (living plants and animals) into agricultural produce (harvested product of the enterprise's biological assets).

ويهدف إلى بيان المعالجة وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق به.

كما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASC بعد تشكيله ابتداءً من عام 2001 بتعديل بعض المعايير المحاسبية الدولية واستبدال بعضها الآخر بمعايير التقارير المالية الدولية وإصدار معايير جديدة. هذا بالإضافة إلى التفسيرات الصادرة قبل عام 2001 وبعده والتي تعدُّ واجبة التطبيق على المعايير المحاسبية الدولية. أو معايير التقارير المالية الدولية والتي تم تعديل بعضها أيضاً وإصدار تفسيرات جديدة.

ونعرض فيما يلي معايير التقارير المالية الدولية مع ملخص عن كلٍّ منها:

1- معيار رقم (1) (IFRS1): تبنى معايير التقارير الماليـــة الدوليـــة لأول مرة:

IFRS(1) : First-time Adoption of International Financial Reporting Standards

Objective is : To prescribe the procedures when an entity adopts IFRSs for the first time as the basis for preparing its general-purpose financial statements.

يهدف هذا المعيار إلى عرض الإجراءات التي يجب علـــى المنشـــأة إتباعها عندما تتبنى معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة كأساس قوائمها المالية، وذلك مثل معالجة بعض الأصول التـــي تتعـــارض مـــع متطلبـــات المعايير الدولية، كالاعتراف بنفقات البحث أو مصاريف التأسيس أو غيرها، وكذلك الحال بالنسبة لمعالجة بعض الالتزامات أو إعادة تصنيف بعض البنود طبقاً لمتطلبات المعايير الدولية التي ستطبق على القوائم المالية أو ما يتعلـــق منها بالقياس المحاسبي. وقد عرض هذا المعيار كيفية معالجـــة الفروقـــات الناجمة عن تبني المعايير الدولية للتقارير المالية.

2- المعيار رقم (2) (IFRS2): المدفوعات المستندة إلى الأسهم

IFRS (2) : Share-based Payment

To prescribe the accounting for transactions in which an entity receives or acquires goods or services either as consideration for its equity instruments or by incurring liabilities for amounts based on the price of the entity's shares or other equity instruments of the entity.

ويقصد بالمدفوعات المستندة إلى الأسهم أنها العمليـــة التـــي تقـــوم الشركة بمقتضاها بالحصول على البضائع والخدمات مقابل حقوق الملكية، أو أن يتمَّ تحمل الالتزامات للمبالغ بالاعتماد على سعر سهم حقوق الملكيـــة أو أية أدوات حقوق الملكية في الشركة. وتعتمد المتطلبـــات المحاســـبية لهـــذا المعيار على كيفية معالجة هذه العملية، هل مقابل إصدار حقـــوق ملكيـــة أو مقابل سداد نقدي أو بأيٍّ منها.

يعد إصدار الأسهم أو حقوق الملكية زيادة في عناصر الملكيـــة فـــي الشركة، ولكن المعيار رقم 2 يتطلب أن يتم تحميل الجزء المدين مـــن قيـــد حقوق الملكية على أرباح الدورة (مصروف) عندما لا تمثل المدفوعات للسلع والخدمات أصلاً من الأصول. والمصروف هنا يجب أن يتمَّ الاعتراف بـــه كاستهلاك للسلع والخدمات.

مثلاً: إصدار أسهم أو حقوق ملكية من أجل شيء مخزون يجـــب أن يظهر كزيادة في المخزون، ويجب تحميله على قائمة الدخل عنـــدما يبـــاع المخزون أو يخفض قيمته.

المعيار رقم (3) (IFRS3): تجميع الأعمال

IFRS (3) BUSINESS COMBINATIONS

To prescribe the financial reporting by an entity when it undertakes a business combination.

يتناول هذا المعيار تجميع الأعمال أو دمج الشركات. وبهذا تمَّ إلغاء العمل بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 22.

ويطبَّق هذا المعيار على كافة حالات دمج الشركات ما عدا توحيـــد الشركات تحت السيطرة العامة، أو دمج الوحـــدات المشـــتركة أو الانـــدماج

بالاتفاق التعاقدي بدون تبادل حصص الملكية أو تشكيل المشروعات المشتركة. وقد أقرَّ المعيار تطبيق طريقة الشراء دون طريقة توحيد المصالح، على أن يتمَّ تقويم كامل قيمة الأصول القابلة للتحديد والخصوم بقيمتها العادلة.

كما طالب المعيار بعدم استهلاك (استنفاذ) شهرة المحل الموجبة بل بأن يتمَّ تخفيض قيمتها سنوياً، أمَّا شهرة المحل السالبة فقد طالب المعيار بتحميلها على قائمة الدخل مباشرةً، أمَّا بالنسبة لتكاليف إعادة الهيكلة فقد أقرَّ المعيار بالاعتراف بها فقط في حدود الالتزام المحدود في تاريخ الحيازة.

المعيار رقم (4) IFRS4 : عقود التأمين:

IFRS (4) : Insurance Contracts

To prescribe the financial reporting for insurance contracts until the IASB completes the second phase of its project on insurance contracts.

يطبَّق هذا المعيار على سائر عقود التأمين (بما يتضمن عقود إعادة التأمين)، وقد عرّف المعيار عقد التأمين على أنَّه عقد يقبل بموجبه الطرف الأول (المؤمن) مخاطر التأمين الهامة من الطرف الآخر (حامل وثيقة التأمين) على أن يتم تعويض حامل وثيقة التأمين إذا تأثر بوقوع حدث مستقبلي محدود وغير مؤكد. وقد حدد المعيار المعالجة المحاسبية الواجب إتباعها في عقود التأمين والإفصاح المطلوب.

المعيار رقم (5) IFRS5 : الأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة.

IFRS (5) : Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations

To prescribe the accounting for assets held for sale and the presentation and disclosure of discontinued operations.

بموجب هذا المعيار فقد تمَّ استبدال المعيار المحاسبي الدولي رقم 35 (IAS35) المتعلق بالعمليات غير المستمرة. وقد انسجم هـذا المعيـار مـع التعريف الوارد في المعيار35 للعمليات غير المستمرة، إلاَّ أنَّه حدد توقيـت التصنيف كعمليات غير مستمرة بالوقت الذي تقابل العمليات غير المسـتمرة شرط الحيازة من أجل البيع.

أمَّا ما يتعلق بالأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها من أجل البيع، فإنَّ المعيار طالب بعدم استهلاكها وأن يتمَّ تخفيض قيمتها (Impairment) في حال زيادة القيمة المسجلة للأصل قيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع. أمَّا نتائج العمليات غير المستمرة فقد طالب المعيار بعرضها كمبلغ مستقل في قائمـة الدخل.

المعيار رقم (6) استكشاف وتقويم الموارد الطبيعية:

IFRS (6) : Exploration for and Evaluation of Mineral Resources

Objective To prescribe the financial reporting for the exploration for and evaluation of mineral resources until the IASB completes a comprehensive project in this area.

يطبَّق المعيار اعتباراً من 1-1-2006 ، ويسـمح هـذا المعيـار للشركات بتطوير سياسة محاسبية عن أصول الاكتشاف والتقويم بغض النظر عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 8.

ويتطلب المعيار المذكور (6) تطبيق اختبار انخفاض القيمة على الأصول المذكورة عندما تشير الحقائق والظروف إلى أنّ القيمة المسجلة للأصول يمكن أن تزيد على قيمتها القابلة للاسترداد.

كما حدَّد المعيار المذكور متطلبات الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتشرح المبالغ المعترف بها في القوائم المالية.

المعيار رقم7 : الأدوات المالية (الإفصاح).

IFRS (7) : Financial Instruments: Disclosures

Objective To prescribe disclosures that enable financial statement users to evaluate the significance of financial instruments to an entity, the nature and extent of their risks, and how the entity manages those risks.

يهدف هذا المعيار إلى وصف الإفصاح الذي يمكن مستخدمي القوائم المالية من تقويم أهمية الأدوات المالية للمنشأة وطبيعة ومستوى المخاطرة وكيف تقوم المنشأة بإدارة تلك المخاطر.

المعيار رقم 8 : القطاعات التشغيلية.

IFRS (8) : Operating Segments

كما أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية عدد من التفسيرات وذلك بعد تشكيل اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC) عام 1997 وأعيد تشكيلها عام 2001. والتي تهدف إلى تحسين تطبيق المعايير الدولية. وإمكانية المقارنة على نطاق العالم للبيانات المالية التي يتمُّ إعدادها باستخدام معايير المحاسبة الدولية وذلك بتفسير المسائل المحاسبية المثيرة للجدل. وهي تفسيرات معتمدة

وهي جزء من المنشورات الرسمية.

وقد بلغت التفسيرات التي صدرت قبل عام 2001 (33) تفسيراً، تناولت موضوعات تتعلق بالمخزون ورسملة تكاليف الاقتراض والربح غير المحقق، وتصنيف الأدوات المالية وتكاليف تعديل البرامج الحاسوبية وإدخال عملة اليورو وتطبيق المعايير الدولية لأول مرة واندماج الشركات والمساعدات الحكومية وأسعار الصرف وتوحيد القوائم المالية والمشروعات المشتركة والممتلكات والمصانع والمعدات وعقود الإيجار التشغيلية وأسهم رأس المال وحقوق الملكية والاستمرارية وعملة التقرير وطريقة محاسبة حقوق الملكية وضرائب الدخل والتعديلات اللاحقة في القيمة العادلة وشهرة المحل للشركات المندمجة وتكاليف العسرات الدورية للأصول والربح بالسهم والتغيرات في قوانين الضرائب وتقييم التغيرات الجوهرية في الإيجار والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية عند الاندماج والإفصاح في حالة ترتيبات امتياز تقديم الخدمات والتقارير المتعلقة بالعملات والمقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية وتكاليف المواقع على شبكة الانترنت وتخصيص حقوق الملكية.

إلاَّ أنَّ العديد من هذه التفسيرات قد تم استبداله أو حتى إلغاؤه كما بدأت لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية بإصدار تفسيرات نعرض ما اعتمد منها حتى تاريخه فيما يلي:

IFRIC 1 Changes in Existing Decomm issioning , Restoration and Similar liabilities.

التغيرات في الالتزامات الحالية للإزالة والاستعادة والالتزامات المحتملة .

IFRIC 2 Members Shares in Co – operative Entities and Similar instruments.

أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة

IFRIC 3 Emission Rights .

حقوق الانبعاث

IFRIC 4 Determining Whether an Arrangement contains a lease.

تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار .

IFRIC 5 Rights to interests Arising From De commissioning, Restoration and Environmental Rehailitaion Funds.

الحقوق في الحصص الناجمة عن صناديق الإزالة والاستعادة والإصلاح البيئي

IFRIC 6 Liabilities arising from Participating in a Specific Market

الالتزامات الناشئة عن التعامل في أسواق محددة

IFRIC 7 Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

IFRIC 8 Scope of IFRS 2

IFRIC 9 Reassessment of Embedded Derivatives

هذا بالإضافة إلى العديد من مسودات التفسيرات التي صدرت حول موضوعات عديدة والتي ستصدر لاحقاً.

ويتضمن الجدول التالي مستويات تطبيق معايير المحاسبة الدولي في العالم:

اسم الدولة	غير مسموحة	مسموحة	ملزمة لبعض الشركات	ملزمة لكافة الشركات
Albania	No stock exchange. Companies use Albanian GAAP			
Argentina	×			
Armenia				×
Aruba		×		
Austria				× (a)
Austalia				× (b)
Bahamas				×
Bahrain			Banks	
Barbados				×
Bangladesh				×
Belgium				× (a)
Belize	No stocck exchange. Companics may use IFRSs.			
Benin	×			
Bermuda		×		
Bolivia		×		
Botswana		×		
Brazil	×			
Brunei Darussalam		×		

Bulgaria				×
Burkina Faso	×			
Cambodia	No stocck exchange. Companies may use IFRSs.			
Cayman Islands		×		
Canada	×			
Chile	×			
China			×	
Cote D'Ivoire	×			
Colombia	×			
Costa Rica				×
Croatia				×
Cyprus				× (a)
Czech Rep				× (a)
Denmark				× (a)
Dominica		×		
Dominica Rep				×
Ecuador				×
Egypt				×
El Salvador		×		
Estonia				× (a)
Finland				× (a)
Fiji	×			
France				× (a)
Germany				× (a)

Georgia				×
اسم الدولة	غير مسموحة	مسموحة	ملزمة لبعض الشركات	ملزمة لكافة الشركات
Ghana	×			
Gibraltar		×		
Greece				× (a)
Guam	No stock exchange. Companies use GAAP.			
Guatemala				×
Guyana				×
Haiti				×
Honaduras				×
Hong Kong				× (c)
Hungary				× (a)
Iceland				× (a)
India	×			
Indonesia	×			
Ireland				× (a)
Italy				× (a)
Jamaica				×
Japan	×			
Jordan				×
Kazakhstan			Banks	× (a)
Kenya				×

Korea (South)	×			
Kuwiat				×
Kyrgyzstan				×
Laos		×		× (a)
Latvia				× (a)
Lebanon				×
Lechtenstein				× (a)
Lesotho		×		
Lithuania				× (a)
Luxembourg				× (a)
Macedonia				×
Malawi				×
Mali	×			
Malta				× (a)
Malaysia	×			
Mauritius				×
Mexico	×			
Moldova	×			
Myanmar		×		
Namibia		×		
Netherdands				× (a)
NL Antilles		×		
Nepal				×

New zealand				2007 (a)
Niger	×			
Norway				× (a)
Oman				×
Pakistan	×			
Panama				×
Papua New Guinea				×
Peru				×
Philippines				× (c)
Poland				× (a)
Portugal				× (a)
Romania			All large companies	
Russian Federation			×	Proposed phase-in starting 2006
Saudi Arabia	×			
Singapore				× (c)
Slovenia				× (a)
Slovak Rep				× (a)
South Africa				×
Spain				×
Sri lanka		×		
Sweden				× (a)

Sweziland	×			
Switzerland		×		
Syria		×		
Taiwan	×			
Tajikstan				×
Tanzania				×
Thailand	×			
Togo	×			
Trinidad and Tobago				×
Tunisia	×			
Turkey		×		
Uganda		×		
Ukraine				×
United Arab Emirates			Banks and some others	
United Kingdom				× (a)
United States	×			
Uruguay	× (d)			
Uzbekistan	×			
Venezulia				×
Vietnam	×			
Yugoslavia				×
Zambia		×		

Zimbababwe		×		

(a) Audit report refer to IFRSs as adopted by the EU.

(b) Compliance with IFRSs is stated in a note.

(c) IFRSs adopted virtually in full as national GAAP.

(d) By law, all companies must follow IFRSs existing at 19 May 2004.

The auditors report refers to conformity with Uruguayan GAAP.

أسئلة الفصل الأول

1- اختر الإجابة الصحيحة في كلٍّ مما يلي:

أ- تهدف المعايير إلى تقديم إجابات صحيحة للمشاكل الطارئة وذلك:

أ- لأنَّها مقبولة من المهنة.

ب- لأنَّها دقيقة ومحكمة.

جـ- لأنَّها تستعرض البدائل المتاحة.

د- لأنَّها تتفق مع القوانين النافذة.

ب- لم يحضر مجمع المحاسبين الأمريكيين المؤتمر المحاسبي الدولي الأول:

- لأنَّ المؤتمر لم يدعه لذلك.
- لأنَّه لم يكن قد سُمي بعد.
- لعدم اقتناعه بالمعايير الدولية. - لأنَّه لا يهتمُّ إلا بالتدقيق.

جـ- تمَّ تأسيس المجلس الاستشاري الدولي:

- من قبل الأمم المتحدة.
- من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- من قبل لجنة الأسواق المالية.

د- تهدف لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى:

- الضغط على حكومات الدول لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- مساعدة دول العالم في حلِّ مشكلات المحاسبة لديها.

- التقريب بين وجهات نظر المحاسبين في العالم.
- إعداد معايير محاسبية يمكن استخدامها في العالم.

هـ- لجنة معايير المحاسبة الدولية هي:

- هيئة تابعة لحكومة الولايات المتحدة الأمريكية.
- هيئة مستقلة منبثقة عن مجمع المحاسبة الأمريكي.
- هيئة تابعة لهيئة الأمم المتحدة. - لا شيء مما ذكر.

و- الاتحاد الدولي للمحاسبين هو:

- أحد الاتحادات التابع لهيئة معايير المحاسبة الدولية.
- انبثق عن لجنة التنسيق الدولية لمهنة المحاسبة.
- من له الحق بإصدار معايير المحاسبة الدولية دون غيره.
- كلُّ ما ذكر. - لا شيء مما ذكر.

ز- ينفذ الاتحاد الدولي للمحاسبين مهامه عن طريق:

- لجان متخصصة.
- المؤتمرات الدولية. - إصدار معايير دولية.
- كلُّ ما ذكر صحيح. - لا شيء مما ذكر.

2- اذكر أسباب عدم تطبيق الولايات المتحدة الأمريكية للمعايير الدولية.

3- هل يؤيد اتحاد المحاسبين العرب التناغم أم التوحيد، ولماذا ؟

4- هل استطاعت معايير المحاسبة الدولية حلَّ جميع مشكلات المحاسبة ؟

5- هل يمكن تطوير معايير المحاسبة الدولية وتعديلها ؟

6- هل يتمُّ تطبيق معايير المحاسبة الدولية من قبل دول العالم حالياً ؟.

الفصل الثاني

محاسبة الأصول وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

يهدف هذا الفصل إلى:

1- تحديد معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة بمحاسبة الأصول.

2- عرض أهمّ متطلبات معايير المحاسبة الدولية وفقاً لكلّ بند من بنود الأصول.

3- توضيح تطبيقات معايير المحاسبة الدولية في محاسبة الأصول.

أولاً: مفاهيم عامة في محاسبة الأصول وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

1- تعريف:

عرّفت لجنة معايير المحاسبة الدولية الأصل أنه مورد يخضع لسيطرة المنشأة نتيجة لأحداث سابقة، وتتوقع المنشأة أن تحصل منه على منافع اقتصادية مستقبلية.

وتتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بمساهمته المحتملة بشكل مباشر أو غير مباشر في التدفقات النقدية المتوقعة أو ما يعادلها.

ويمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل أن تتدفق للمنشأة بعدة طرق، حيث يمكن للأصل:

أ- أن يستخدم منفرداً أو بمشاركة غيره من الأصول من أجل إنتاج السلع والخدمات المعدة للبيع من قبل المنشأة.

ب- أن يستبدل بغيره من الأصول.

جـ- أن يستخدم لسداد عنصر من عناصر الالتزامات.

د- أن يوزع على ملاك المنشأة.

وتنقسم الأصول إلى أصول مادية وغير مادية (غير ملموسة) ويشترط أن تكون هناك منافع اقتصادية مستقبلية ، ورغم أنَّ بعض الأصول لها شكل مادي مثل الممتلكات والمنشآت والمعدات إلاَّ أنَّ الوجود المادي لا يعدُّ شرطاً جوهرياً، فبراءات الاختراع وحقوق النشر مثلا هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية، وكان المشروع يسيطر عليها، ورغم أنَّه لابدَّ من التحقق من وجود الأصل إلاَّ أنَّ حق الملكية لا

يعتبر كافياً لذلك. فالعبرة هي لحق السيطرة على المنافع المتوقعة من هذا الحق كما هو الحال في الحقوق الناشئة عن عقود الإيجار، والمعرفة الفنية الناشئة عن عمليات التطوير.

كما يشترط في الأصول أن تنشأ عن عمليات حدثت في الماضي، أي قبل إثباتها في الدفاتر، أمَّا العمليات والأحداث المتوقعة فلا تنشئ موجودات.

مثلاً إنَّ مجرد توافر النية لشراء بضاعة، لا يكفي لاعتبارها موجودات، ولكن تجدر الملاحظة أنَّ هناك بعض الموجودات التي لم تنشأ نتيجة حدوث نفقة، ورغم ذلك يعترف بها في الميزانية العمومية، مثل الهبات أو المنح المقدمة للمنشأة.

2- شروط الاعتراف بالأصول:

نص المعيار 16 على عدم الاعتراف بالأصل إلاَّ إذا تحقق الشرطان التاليان:

أ- احتمال الحصول على منفعة اقتصادية مستقبلية:

حيث يعترف بالأصل في الميزانية العمومية عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منه بالنسبة للمنشأة محتملة الحدوث.

ومثالنا على ذلك بند المدينين. فعندما يكون هناك احتمال بعدم تمكن المنشأة من تحصيل جزء منها فلابدَّ عندئذٍ من تشكيل مخصص الديون المشكوك فيها من حساب الأرباح والخسائر في السنة ذات العلاقة. أما الأصل الذي لن يحقق منافع اقتصادية مستقبلية فإنَّه يصبح خسارة يحمل على الدورة المالية .

ب- أن يكون للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بقدر من الموثوقية:

حيث يجب أن يتمّ تقدير التكلفة أو القيمة للبند مع توافر خاصية الموثوقية وذلك بخلوها من الأخطاء المادية أو التحيز. مع مراعاة الحيطة والحذر في إعداد التقديرات في حالات عدم التأكد.

وفي حال عدم إمكانية تقدير تكلفة البند أو قيمته بقدر من المعقولية، فلا يجوز الاعتراف به ضمن الأصول، ولكن يمكن الإفصاح عنه على شكل إيضاحات في القوائم المالية[1].

مثال ذلك ، المبالغ المتوقع الحصول عليها من دعوى قضائية مثارة لا يعترف بها كأصل إذا لم تتمكن المنشأة من قياسها بموثوقية، حتى ولو كانت تحقق الشرط الأول، وهو احتمال الحصول على المنفعة المستقبلية.

3- القياس المحاسبي للأصول:

عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية القياس بأنّه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس. ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية ويمكن عرضها كما يلي:

أ- التكلفة التاريخية: The Historical Cost

وهي المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل أو ما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه.

---

[1] - راجع إطار إعداد وعرض القوائم المالية . مرجع سابق .

وتعدُّ التكلفة التاريخية الأساس الأكثر استخداماً لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية.

ب- التكلفة الجارية: The Current Value

وهي المبلغ النقدي الواجب دفعه للحصول على الأصل أو ما يعادل ذلك في الوقت الحاضر.

جـ- القيمة القابلة للتحقق: The Net Realizable Value

وهي المبلغ النقدي أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه إذا تمَّ بيع الأصل.

د- القيمة الحالية: The Present Value

القيمة الحالية (المخصومة بسعر فائدة معين) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل.

وتتجه الممارسة العملية إلى التركيز على مدخل التكلفة التاريخية التي يُؤيدها الكثير من المحاسبين في العالم نظراً لمزايا هذا المدخل من حيث الموضوعية المتمثلة في وجود مستند مكتوب يؤيد العملية مثل فاتورة شراء بضاعة أو آلة.

وقد اعتمدت معايير المحاسبة الدولية أيضاً على مدخل التكلفة التاريخية من حيث المبدأ إلاَّ أنَّها عرضت معالجات بديلة يمكن استخدامها بالإضافة إلى إصدار بعض المعايير التي يتناول بعضها الإفصاح عن تغير الأسعار، كالمعيار (15)، وبعضها الآخر التي تعالج مشكلات هذا المدخل (التكلفة التاريخية) ولاسيما في تعديل القوائم المالية المعدة بعملة شديدة التضخم (المعيار 29) أو في حال انخفاض قيمة الموجودات (المعيار 36).

ثانياً: محاسبة الأصول المادية طويلة الأجل:

تناولت معايير المحاسبة الدولية محاسبة الأصول المادية طويلة الأجل من خلال عدة معايير أهمُّها:

- المعيار 16 محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات.
- المعيار 27 القوائم المالية الموحدة والمنفصلة .
- المعيار 28 المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة.
- المعيار 31 الحصص في المشاريع المشتركة.
- المعيار 39 الأدوات المالية.
- المعيار 40 الاستثمارات العقارية.
- المعيار 41 الزراعة .

هذا بالإضافة إلى معايير أخرى تناولت موضوعات ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة بالأصول المادية طويلة الأجل مثل المعيار رقم 1 (عرض البيانات المالية) والمعيار 36 (انخفاض قيمة الموجودات) بالإضافة إلى التفسيرات ذات العلاقة مثل التفسيرات رقم (6) ورقم (14) ورقم (23) .

وسنقوم فيما يلي بدراسة تطبيقات لمعايير المحاسبة الدولية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات.

محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات:

تعتبر محاسبة الممتلكات من المصانع والمعدات من المحاسبات التي ركّزت معايير المحاسبة الدولية عليها حيث أفردت لها معياراً مستقلاً وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 والذي تمَّ اعتماده في مارس 1982 وتعديله عام 1998 بالإضافة إلى التعديلات الجزئية عام 2000 وعام 2001

ومراجعته من قبل IASB عام 2003 والذي أصبح سارياً على 2005. كما أصدرت اللجنة التفسير رقم 14 المتعلق بالتعويض عن انخفاض أو خسارة البنود والتفسير رقم 23 والمتعلق بتكاليف الفحص والتصليح الرئيسية.

ويتناول المعيار المذكور (16) تعريف الأصل وشروط الاعتراف به وعملية قياسه محاسبياً بالإضافة إلى كلّ ما يتعلق بهذه الأصول كما سنرى من خلال عرضنا لهذا المعيار والمعايير الأخرى ذات العلاقة بهذا الموضوع.

1-1- إرشادات عامة:

عرّف المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) الممتلكات والمصانع والمعدات أنها أصول ملموسة[1]:

أ- تحتفظ بها المنشأة من أجل استخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات، أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية.

ب- من المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.

وقد نصّ المعيار نفسه على وجوب الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل إذا تحقق الشرطان التاليان:

أ- احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية.

ب- إمكانية قياس تكلفة الأصل بقدر من الموثوقية.

ويتمُّ التأكد من الشرط الأول بالاستناد إلى الدليل المتوافر عند الاعتراف بالأصل.

وذلك بالتأكد من أنّ المنشأة سوف تستلم العوائد المتعلقة بالأصل وأنّ المخاطر المرتبطة به قد انتقلت إلى المنشأة .

---

[1]- المعايير المحاسبية الدولية 2005، مرجع سابق، ص861.

أما الشرط الثاني، فمن المفترض أن يتحقق مباشرة عند عملية التبادل التي تدلُّ على شراء الأصل وتتحدد تكلفة الحصول عليه جراء عملية التبادل، ويتمُّ التحقق في حالات أخرى ، مثل حالة قيام المنشأة ببناء الأصل داخلياً ، عن طريق التحقق من تكلفة بناء الأصل (راجع الأصول المصنعة داخلياً).

كما نصَّ المعيار (16) على وجوب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المعترف به كأصل وذلك وفقاً لتكلفته التاريخية[1].

وتتكون التكلفة من ثمن الشراء بما فيه الرسوم الجمركية على الواردات في حال الاستيراد ، وضرائب المشتريات غير المستردة وجميع التكاليف المباشرة التي تصرف عليه لجعله جاهزاً للاستخدام في الغرض المحدد له ، وذلك بعد طرح أية خصومات تجارية أو رديات لرسوم أو ضرائب مدفوعة مسبقاً على الأصول .

وقد عرض المعيار في الفقرة 17 أمثلة عن التكاليف المباشرة للأصل:

أ- تكلفة إعداد الموقع.

ب- التكاليف الأولية للاستلام والمناولة.

جـ- تكاليف التركيب.

د- الأتعاب المهنية بما فيها تلك الأتعاب التي تدفع للمهندسين.

هـ- التكلفة المقدرة لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إلى الحد المعترف بها كمخصص بموجب المعيار 37.

وتستبعد من تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات ما يلي:

أ- الخصم التجاري بالإضافة إلى أيَّة خصومات أخرى.

([1]) - الفقرة 15 من م . م . د . 16 ، ص863 .

ب- فوائد الديون الناشئة عن تأجيل سداد قيمة الموجودات، حيث تعالج كنفقة جارية في قائمة الدخل (إلاَّ إذا تمَّت رسملتها وفقاً للمعيار 23).

جـ- التكاليف الإدارية والأعباء الإضافية الأخرى ما لم تكن مرتبطة مباشرة بعملية شراء الأصول أو تجهيزها أو جعلها جاهزة للاستخدام.

د- خسائر التشغيل الأولية التي تحدث قبل أن تصل الأصول إلى المستوى المخطط لأدائها.

لذلك لا يجوز رسملة هذه النفقات بل تعتبر من النفقات الجارية التي تحمل على الدورة المالية التي تكبدتها المنشأة خلالها.

مثـــــال:

فيما يلي تفاصيل تكاليف عملية استيراد إحدى الآلات لشركة الصناعة الهندسية:

12500	عمولات مصرفية ومصاريف الاعتماد المستندي.
300000	ثمن الشراء الشامل ويتضمن نفقات النقل البحري والتأمين.
30000	رسوم جمركية.
1500	نفقات نقل الآلة إلى المصنع.
15000	بناء قواعد تثبيت الآلة.
7000	قيمة الإنتاج المعيب لدى التشغيل الأولي للآلة المشتراة.

المطلـــوب:

احتساب قيمة الآلة الخاضعة للاستهلاك وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي

16 إذا علمت ما يلي:

أ- سددت الشركة قيمة الآلة بعد أن حصلت على خصم تجاري بمعدل 10% من ثمن الشراء الأصلي.

ب- بلغت نفقات النقل البحري والتأمين البحري 30000 ل.س

ج- حصلت الشركة على رديات رسوم جمركية بمبلغ 12000 ل.س .

الحـــل:

نص المعيار (16) على أنَّ تكلفة الأصل تضمُّ ثمـن الشـراء الأصـلي وجميع التكاليف المباشرة التي من شأنها جعله صالحاً للاستخدام المفتـرض بعد استبعاد أيَّة خصومات تجارية أو رديات رسوم أو ضرائب مسددة مسبقاً.

ويمكن تصنيف ما يجب تحميله على تكلفة الأصل وفقا لما يلي :

12500	عمولات مصرفية ومصاريف الاعتماد .
273000	ثمن الشراء الشامل بعد الخصم .
18000	رسوم جمركية
1500	نفقات نقل الآلة
15000	بناء قواعد
320000	قيمة الآلة

ويتضح من الحل، استبعاد الخصم التجاري من ثمن الشراء الأصلي والرسوم الجمركية المستردة ، كما نلاحظ عدم احتساب قيمة الإنتاج المعيب عند التشغيل الأولي للآلات المشتراة، حيث لا تعتبر تكـاليف بـدء العمـل وتكاليف ما قبل الإنتاج جزءاً من تكاليف الأصل ما لم تكن ضرورية لوضع الأصل في حالة التشغيل، وكذلك بالنسبة لخسائر التشـغيل الأوليـة التـي تتكبدها المنشأة قبل أن يحقق الأصل مستوى الأداء المخطط له .

1-2- الأصول المصنعة داخلياً:

نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 على وجوب تحديد تكلفة الأصول المصنعة داخلياً لأغراض الاستخدام في المنشأة بتكلفة الصنع وهي عادة نفس تكلفة الأصول المنتجة للبيع (المعيار 2) مع استبعاد أيَّة أرباح داخلية للوصول إلى تحديد التكلفة، وكذلك استبعاد الهدر غير العادي من المواد والعمالة وأيَّة موارد أخرى مستهلكة في الإنتاج .

فإذا كانت المنشأة تصنع آلات من مواصفات معينة وتقوم ببيعها بمبلغ 500000 ل.س مع العلم أنَّ تكلفتها 300000 ل.س ، وقررت المنشأة استخدام إحدى هذه الآلات في خطوط إنتاجها فإنَّ تكلفة الآلة الواجب رسملتها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية هي 300000 ل.س وليس 500000.

1-3- الأصول المقتناة بالتبادل :

نصَّ المعيار (16) على قياس تكلفة الأصل الذي تحصل عليه المنشأة نتيجة عملية تبادل كلِّي أو جزئي مع أصل آخر، هذا وقد فرق المعيار المذكور بين حالتين للتبادل وبالتالي معالجة مختلفة لكلٍّ منها:

أ- التبادل مع أصول غير متماثلة:

تقاس تكلفة الأصل في هذه الحال بالقيمة العادلة للأصل المستلم والتي تعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه معدلة بمبلغ النقدية أو ما يعادلها.

ب- التبادل مع أصول متماثلة:

ويقصد بذلك أن يتمَّ التبادل مع أصول ذات طبيعة مماثلة للأصل المتنازل عنه، كأن يقدم الأصل المستلم نفس الخدمة أو يستخدم في نفس خط الإنتاج،

مثل مبادلة آلة تسوية مثلاً مع أخرى مشابهة أو مبادلة حاسب آلي بـآخر أو سيارة مكان أخرى . وينص المعيار المذكور على عـدم الاعتـراف بأيـة مكاسب أو خسائر في عملية التبادل بحيث تكون تكلفة الأصل الجديد معادلة للقيمة المرحلة للأصل المتنازل عنه .

وقد توفر القيمة العادلة للأصل المستلم أحياناً دليلاً على الانخفاض فـي قيمة الأصل المتنازل عنه، وهنا لابدَّ من تخفيض قيمة الأصل المتنازل عنه وتسجيل الأصل المستلم بهذه القيمة المنخفضة.

مثـــال 1 :

تمتلك شركة الكيماويات سيارة كانت قد اشـترتها فـي 2004/1/1 بمبلـغ 4000000 ل.س واستهلكتها بمعدل اهتلاك 10 % سنوياً . وقـد قـررت الشركة في 2007/1/1 مبادلتها على مسـتودع تجـاري مملـوك لشـركة العروبة، وقد تمَّ الاتفاق على أن تسدد شركة الكيماويـات مبلـغ 700000 ل.س بالإضافة إلى السيارة مقابل حصولها على المستودع المتفق عليه .

المطلـوب: احتساب القيمة العادلة للمستودع التجاري.

التكلفة التاريخية للسيارة	4000000
ينزل منها مجمع الاهتلاك	(1200000)
التكلفة الدفترية الصافية	2800000

القيمة العادلة للمستودع :

التكلفة الدفترية الصافية للسيارة	2800000
النقدية المسددة	700000
القيمة العادلة للمستودع	3500000

مثـــال 2 :

قررت شركة قاسيون للنقل استبدال إحدى حافلاتها مقابل حصولها علـــى حافلة جديدة بقيمة 2000000 ل.س. وقد ظهرت الحافلة القديمة في ميزانية الشركة عند الاستبدال بمبلغ 100000 ل.س كقيمة دفترية صافية بعد تنزيل مجمع اهتلاكها البالغ 900000 ل.س . فإذا علمت أنَّ الاتفاق ينصُّ على أن تسدد الشركة مبلغ 1950000 ل.س بالإضافة إلى تنازلهـــا عـــن الحافلـــة القديمة.

المطلوب : كتابة قيود اليومية اللازمة لإثبات الاتفاق. وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

الحـــل :

استناداً إلى الاتفاق ووفقاً لمتطلبات المعيار(16)، يمكن إثبات القيد التالي:

		من المذكورين
2000000	حـــ/ الحافلة الجديدة	
900000	حـــ/ مجمع الاهتلاك	
50000	حـــ/ خسارة رأسمالية (خسارة التخلص من الحافلة)	
		إلى المذكورين
	1000000	حـــ/ الحافلة القديمة
	1950000	حـــ/ النقدية

1-4- تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول طويلة الأجل:

نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 (تكـــاليف الاقتـــراض) علـــى وجوب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي يتمُّ تكبـــدها

فيها[1].

ويقصد بتكاليف الاقتراض، تكاليف الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة لقاء اقتراضها الأموال.

كما نصَّ المعيار نفسه على معالجة بديلة مسموح بها، وتقضي برسملة تكاليف الاقتراض التي تنسب مباشرة إلى امتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل، وذلك كجزء من تكلفة ذلك الأصل.

ويقصد بالأصل المؤهل، أنَّه الأصل الذي يتطلب وقتاً زمنياً طويلاً ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود أو البيع.أمَّا ما يتمُّ إنتاجه بشكل روتيني أو ينتج بكميات كبيرة وبصورة متكررة في فترة قصيرة ، فهي ليست أصولا مؤهلة ، وكذلك بالنسبة للأصول الجاهزة للاستخدام المقصود أو البيع.

وتمثِّل تكاليف الاقتراض المذكورة أعلاه، تكاليف الاقتراض التي كان بالإمكان تجنبها إذا لم يتمَّ الإنفاق على الأصل المؤهل للرسملة.

وتحدد تكاليف الاقتراض المذكورة على أساس تكاليف الاقتراض الفعلية التي تكبدتها المنشأة خلال الفترة، بعد تنزيل أي دخل ناتج عن الاستثمار المؤقت لهذه الأموال المقترضة وذلك في حدود ما تمَّ اقتراضه خصيصاً من أجل الحصول على الأصل المؤهل[2].

كما نصَّ المعيار نفسه (23) على أن تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل عندما:

أ- يجري تكبد النفقات على الأصل.

ب- يجري تكبد تكاليف الاقتراض.

([1]) م. م. د. 23، فقرة 7.

([2]) م. م. د. 23، فقرة (10-28) .

جـ- تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود أو البيع قيد التنفيذ.

كما نصَّ المعيار (23) على وجوب إيقاف الرسملة عندما تستكمل بشكل جوهري كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام المقصود أو البيع. ويجب تعليق الرسملة خلال الفترات الطويلة التي يحدث خلالها إعاقة للتطوير الفعلي، ولكنَّها لا تتوقف خلال الفترة التي تنفذ فيها الأعمال التقنية والإدارية الجوهرية أو فترة التأخير المؤقت الضرورية لإعداد الأصل.

وقد نصَّ المعيار أيضاً على ألاَّ يزيد مبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة عن مبلغ تكاليف الاقتراض المتكبدة خلالها.

ويجب أن يتمَّ الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الاقتراض ومبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة ومعدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.

مثال:

اقترضت شركة النصر في 2006/1/1 مبلغ (5) مليون ليرة من أحد المصارف لمدة سنتين بفائدة سنوية 10% تسدد في 12/31 من كلِّ عام، وذلك لتمويل عملية بناء مركز إنتاجي جديد. وقد بدأ العمل في البناء في 2006/1/1 وقد أنجز العمل بالكامل في 2006/12/31 وبلغت تكاليف البناء عدا الفوائد (6) مليون ليرة.

المطلوب:

إثبات القيود المحاسبية المتعلقة بالحصول على القرض وإنشاء المبنى وذلك طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 16 والمعيار 23 في الحالتين التاليتين:

أ- المعالجة الأساسية وفق المعيار 23

ب- المعالجة البديلة وفق المعيار 23

الحل

أ- وفقاً للمعالجة الأساسية للمعيار 23 :

5000000		من حـــ / المصرف
	5000000	إلى حـــ / قروض مصرفية
		الحصول على القرض
6000000		من حـــ/ المباني
	6000000	إلى حـــ/ المصرف
		سداد نفقات البناء

ب- وفقاً للمعالجة البديلة للمعيار 23

5000000		من حـــ / المصرف
	5000000	إلى حـــ / قروض مصرفية
		الحصول على القرض
6500000		من حـــ / المباني
	6500000	إلى حـــ / المصرف

5-1 الأصول الممولة بعقد إيجار تمويلي:

نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 (عقود الإيجار) على أن يقـــوم المستأجر بعقد إيجار تمويلي في حال استئجار الأصول، الاعتـــراف بعقـــد الإيجار على شكل موجودات في الميزانية العمومية بما يعادل (عنـــد بـــدء

العقد) القيمة العادلة للأملاك المستأجرة، أو إذا كانت أقلّ من ذلك بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار (وفقاً لسعر الفائدة المحدد في العقد) أو وفقاً لسعر الاقتراض التفاضلي.

كما يجب الاعتراف بالالتزام الناجم عن ذلك كمطاليب في الميزانية العمومية.

مثـــال:

في 2007/1/1 استأجرت شركة النورس آلات لخط إنتاجي جديد وذلك لمدة 5 سنوات مقابل قسط إيجار سنوي مقداره 9593 ل.س يدفع في بداية كلِّ عام، فإذا علمت أنَّ سعر الفائدة المطبق هو 10% وأنَّ العمر الإنتاجي للآلات المستأجرة يقدر بخمس سنوات مع افتراض عدم وجود قيمة للنفاية وأنَّ معدل خصم دفعة دورية مقدمة بمقدار 1 ل.س بمعدل 10% ولمدة خمس دورات مالية يبلغ 4.16986 ، وأنّ الشركة المؤجِّرة اشترت الآلات بمبلغ 40000 ل.س.

المطلـــوب:

إثبات القيود المحاسبية اللازمة لغاية 2007/12/31.

الحـــل :

40000		من حـــ/ آلات مستأجرة
	40000	إلى حـــ/ دائني عقد إيجار آلات

استلام الآلات وتسجيلها بقيمتها السوقية

يلاحظ أنَّ إثبات قيمة الآلات المستأجرة قد تمَّ وفقـاً للقيمة العادلة

(السوقية) وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 17.

9593 من حـــ/ دائني عقد إيجار آلات

9593 إلى حـــ/ الصندوق

سداد القسط الأول في بداية العقد

وهذا يمثِّل سداد القسط الأول كما هو متفق عليه في شروط التعاقد.

3041 من حـــ/ الفوائد

3041 إلى حـــ/ فوائد مستحقة

الفوائد المستحقة والتي ستسدد في 2008/1/1

تمَّ احتساب الفوائد المستحقة عن عام 2005 بمعدل 10% من رصـــيد حـــ/ دائني عقد الإيجار:

$$40000 - 9593 = 30407$$

$$30407 \times 10\% \cong 3041$$

وستظهر قيمة الآلات المستأجرة ضمن الأصول طويلة الأجـــل فـــي قائمة المركز المالي، وسيتمُّ استهلاكها أصولاً كما لو كانت مملوكة للشـــركة بحيث يتمُّ احتساب قسط الاستهلاك السنوي بالاعتماد على القيمـــة الســـوقية والعمر الإنتاجي المحدد.

1-6- المنح الحكومية المتعلقة بالأصول:

يقصد بالمنح الحكومية وفقاً للمعيار 20 المساعدات الحكوميـــة علـــى شكل نقل موارد للمشروع مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشـــروط محـــددة متعلق بنشاطات التشغيل لدى المشروع . ولا تشمل المنح الحكومية أشـــكال

المساعدات التي لا يمكن وضع قيمة لها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمشروع.

وقد نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم (20) (محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية) على طريقتين لعرض المنح الحكومية المتعلقة بالأصول في القوائم المالية. وتعتبر الطريقتان بديلين مقبولين وفقاً لهذا المعيار وهما:

أ- أن يتمَّ إدراج المنحة كدخل مؤجّل يعترف به كدخل بطريقة منتظمة على أساس معقول خلال الحياة الإنتاجية للأصل.

ب- أن يتمَّ طرح قيمة المنحة من قيمة الأصل للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل في الميزانية حيث يتمُّ الاعتراف بالمنحة كدخل خلال الحياة الإنتاجية للأصل القابل للاستهلاك على شكل تخفيض لعبء الاستهلاك.

1-7- النفقات اللاحقة ذات العلاقة بالأصول:

نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 على أن تضاف النفقات اللاحقة العائدة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات إلى القيمة المسجلة للأصل إذا كان من المحتمل تدفق منافع اقتصادية إضافية بالنسبة للمنشأة. وما عدا ذلك يجب أن يتمَّ معالجة أية مصروفات أخرى تنفقها المنشأة على تلك الأصول في حـ/ أ. خ في الفترة التي تتكبدها فيها.

- يعترف بالنفقات اللاحقة على الأصول المادية طويلة الأجل كأصل فقط عندما تؤدي النفقة إلى تحسينات في حالة تفوق مستوى الأداء المقدر له أصلاً. ومن أمثلة التحسينات التي تؤدي إلى زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية ما يلي:

أ- تعديل بند المصانع لزيادة عمره الإنتاجي بما في ذلك الزيادة في طاقته،.

ب- تحديث في أجزاء آلة لتحقيق تحسينات جوهرية في نوعية الإنتاج.

جـ- تبني عمليات إنتاجية جديدة تمكن المنشأة من تخفيض نفقات التشغيل بشكل أكبر مما كانت مقدرة عليه في السابق.

- نفقات الصيانة والإصلاح التي تنفق على الأصول المادية طويلة الأجل لإعادتها إلى الوضع الذي كانت عليه أو للحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من مستوى الأداء المقدر أصلاً للأصل، يعترف بها كمصروف عندما يتمُّ تكبدها.

- نفقات الاستبدال لأجزاء رئيسية من بنود الأصول المادية طويلة الأجل والتي تتم على فترات منتظمة خلال عمر الأصل، فإنَّها تعتبر كأصول منفصلة لأنَّ لها أعماراً اقتصادية مختلفة عن أعمار البنود ذات العلاقة شريطة شطب الأصل المستبدل.

1-8- إعادة تقييم الأصول:

عرض المعيار (16) في الفقرة 29 منه: أن تختار المنشأة بين نموذجين:

أ: أن يظهر بند الممتلكات والمصانع والمعدات بالتكلفة ناقصاً مجمع الاستهلاك وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

ب: أو نموذج إعادة التقييم والذي يقضي بظهور البند المذكور أعلاه بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصاً أي مجمع استهلاك لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة ويجب أن تتمَّ إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المسجلة بشكل كبير عن تلك التي يمكن أن تحدد باستخدام القيمة العادلة

بتاريخ الميزانية العمومية.

وتعتبر هذه الفقرة واحدة من أهمّ فقرات المعيار المذكور بل وتجعل هذا المعيار واحداً من المعايير الهامة التي تساهم في تقريب القوائم المالية من الواقع.

ففي ظل ارتفاع الأسعار تصبح القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بعيدة عن الواقع.

ففي قائمة المركز المالي تظهر الأصول غير النقدية بتكلفتها التاريخية البعيدة عن الواقع مما يجعل هذه القائمة قليلة الأهمية والمنفعة لدى متخذي القرارات.

أمَّا في قائمة الدخل فتظهر نفقة استهلاك الأصول طويلة الأجل بأقلّ من الواقع ويظهر بند الدخل بأعلى من الواقع.

وبتطبيق المعالجة البديلة المسموح بها في ظلّ هذا المعيار فإنَّ القوائم المالية تصبح أقرب إلى الواقع ويجعلها قابلة للمقارنة مع قوائم مالية تعود لشركات أخرى.

وقد طالب المعيار بتطبيق مدخل القيمة العادلة لإعادة تقييم الأصول في بند الممتلكات والمصانع والمعدات.

وتمثِّل القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة قيمتها السوقية ويتمُّ تحديد هذه القيم عادة مقيمون مؤهلون مهنياً للقيام بهذه المهمة.

أمَّا القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات الأخرى فهي قيمتها السوقية المحددة، وفي حال عدم توافرها فإنَّها تقيم بالقيمة الاستبدالية بعد الاستهلاك.

- يعتمد تكرار إعادة التقييم على مدى التغير في القيمة العادلة بشكل

جوهري عن القيمة المسجلة وقد يتمُّ ذلك سنوياً، أو كل 3 أو 5 سنوات.

- عندما يعاد تقييم أي بند من الموجودات المذكورة فإنَّ أيَّ استهلاك متجمع بتاريخ إعادة التقييم يجب أن:

أ- يعاد احتسابه بما يتناسب مع التغير في القيمة المسجلة الإجمالية للأصل.

ب- يلغى مقابل القيمة المسجلة الإجمالية للأصل، ويتمُّ تعديل المبلغ الصافي إلى مبلغ المعاد تقييمه.

- عندما يعاد تقييم أحد بنود الموجودات المذكورة فإنَّه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقييمه.

مثلاً عندما يتمُّ إعادة تقييم آلة يجب أن يعاد تقييم سائر الآلات.

- عندما تزداد القيمة المسجلة للأصل نتيجة لإعادة التقييم، يجب أن تضاف الزيادة إلى حقوق المالكين تحت عنوان فائض إعادة التقييم، ولكن يجب الاعتراف بزيادة إعادة التقييم كدخل في حدود ما اعترف به كمصروف سابقاً نتيجة الانخفاض في إعادة التقييم للأصل نفسه.

- عندما يتمُّ تخفيض قيمة الأصل المسجلة نتيجة لإعادة التقييم فإنه يجب الاعتراف بالتخفيض كمصروف. ولكن يجب تحميل أي تخفيض إعادة تقييم إلى فائض إعادة التقييم المتعلقة به في الحدود التي لا يتجاوز فيها التخفيض المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم بخصوص ذلك الأصل.

- يمكن تحويل فائض إعادة التقييم في حقوق المالكين إلى الأرباح المدورة مباشرة عندما يتحقق هذا الفائض، حيث يتحقق الفائض كاملاً عند إعفاء

الأصل من الخدمة أو بيعه. ولكن بعض الفائض يمكن أن يتحقق مع استخدام المنشأة للأصل وفي هذه الحالة يكون المبلغ المتحقق هو الفرق بين الاستهلاك على أساس مبلغ إعادة التقييم المسجل للأصل والاستهلاك بناء على كلفة الأصل الأساسية. ولا يتمُّ التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة من خلال قائمة الدخل.

فإذا كان لدى إحدى الشركات أراض بقيمة 50000 مسجلة في الميزانية العمومية في 2006/12/31 وتبيَّن أنَّ القيمة السوقية لها تبلغ 70000 وفقاً لتقديرات مكتب عقاري معتمد وذلك في التاريخ نفسه.

فإنَّ المعيار (16) يطالب بالإبقاء على الأراضي في ميزانية الشركة بالتكلفة أي بمبلغ 50000.

ولكنَّ المعيار نفسه سمح بإعادة التقييم كمعالجة بديلة مسموح بها كما بيّنا سابقاً.

ويتمُّ إثبات ذلك وفقاً للقيد التالي:

20000 من حـ/ الأراضي

20000 إلى حـ/ فرق إعادة التقييم

1-9- انخفاض قيمة الأصول:

نصَّ المعيار (36) (انخفاض قيمة الموجودات) على أن تقوم المنشأة في كلِّ ميزانية عمومية بتقييم ما إذا كان هناك أية دلالة على احتمال انخفاض قيمة الأصل، وإذا وجدت هذه الدلالة يجب على المنشأة تقييم مبلغ الأصل القابل للاسترداد. ويقصد بالمبلغ القابل للاسترداد، صافي سعر بيع الأصل أو قيمته المستخدمة أيهما أعلى .

- إذا كان المبلغ القابل للاسترداد للأصل أقلّ من مبلغه المسجل فإنّه يجب تخفيض المبلغ المسجل إلى مقدار مبلغه القابل للاسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة في انخفاض القيمة.
- يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض على أنّها مصروف في قائمة الدخل، إلاّ إذا سجل الأصل بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بموجب معيار محاسبي دولي آخر(راجع المعيار 16) ويجب معاملة أية خسارة في انخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه على أنّها انخفاض في إعادة التقييم بموجب ذلك المعيار الآخر.

حيث نصّ المعيار (16) على أنّه عندما يتمُّ تخفيض قيمة الأصل المسجلة نتيجة لإعادة التقييم فإنّه يجب الاعتراف بالتخفيض كمصروف. ولكن يجب تحميل أي تخفيض إعادة تقييم إلى فائض إعادة التقييم المتعلقة به في الحدود التي يتجاوز فيها التخفيض المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم بخصوص ذلك الأصل.

وقد نصّ المعيار 36 أنّه من أجل تقييم ما إذا كانت هناك دلائل على انخفاض قيمة الأصول، فإنّ المعيار المذكور عرض مصادر خارجية ومصادر داخلية للمعلومات التي تشير إلى انخفاض القيمة.

ويقصد بالمصادر الخارجية للمعلومات: انخفاض القيمة السوقية للأصل بشكل كبير خلال فترة استخدامه، وحدوث تغيرات تقنية أو اقتصادية أو قانونية أو تتعلق بالسوق الذي تعمل فيه المنشأة، ويؤثّر عليها بشكل عكسي أو أنّها ستحدث في المستقبل القريب، وكذلك زيادة أسعار الفائدة أو معدلات العائد في السوق مما يؤثّر على سعر الخصم المستخدم لاحتساب قيمة الأصل مما يؤدي إلى تخفيض المبلغ القابل للاسترداد من الأصل.

أمَّا المصادر الداخلية فيصنفها المعيار على أنَّها: توفِّر أدلَّة على بطلان استعمال الأصل أو حدوث تلف فيه، ووجود خطط لدى المنشأة لإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل، أو التصرف في الأصل قبل التاريخ المقدر. وكذلك توفر الأدلة حول انخفاض الأداء الاقتصادي أو توقع انخفاضه.

وقد نصَّ المعيار على أنَّ هذه الدلائل ليست الوحيدة التي تشير إلى انخفاض قيمة الأصول حيث يمكن للمنشأة تحديد دلائل أخرى على إمكانية انخفاض قيمة الأصل، وفي جميع الأحوال يجب على المنشأة تحديد مبلغ الأصل القابل للاسترداد.

ويعرِّف المعيار 36 المبلغ القابل للاسترداد أنه صافي سعر بيع الأصل أو قيمته الاستعمالية أيهما أعلى، ويقصد بالقيمة الاستعمالية، القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدر التي يتوقع أن تنشأ من الاستعمال المستمر للأصل ومن التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي.

ونص المعيار نفسه على أن يتمَّ تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة من خلال استخدام الأصل ومن التصرف النهائي له. وتطبيق سعر الخصم المناسب على هذه التدفقات.

ونص المعيار على أن تشمل التقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

أ- توقعات التدفقات النقدية الداخلة في الاستعمال المستمر للأصل.

ب- توقعات التدفقات النقدية الخارجة التي يتمُّ تحملها بالضرورة لتوليد التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام.

جـ- صافي التدفقات النقدية التي سيتم استلامها (أو دفعها) للتصرف في الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

كما نصَّ المعيار 36 أنَّه إذا كان المبلغ القابل للاسترداد للأصل أقل من مبلغه المسجل فإنَّه يجب تخفيض المبلغ المسجل إلى مقدار مبلغه القابل للاسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة في انخفاض القيمة.

كما نصَّ المعيار نفسه على الاعتراف بخسارة الانخفاض على أنَّها مصروف في قائمة الدخل في الحال، إلاَّ إذا تمَّت المعالجة وفقاً لمعيار محاسبي دولي آخر (المعيار 16).

كما نصَّ على أنَّه بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة، يجب تعديل مبلغ استهلاك الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المسجل المعدل للأصل ناقصاً قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

أمَّا المعيار 36 فقد طالب المنشأة في تاريخ كلِّ ميزانية عمومية تقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن خسارة انخفاض أصل من الأصول التي تمَّ الاعتراف بها سابقاً لم تعد موجودة أو أنَّها قد انخفضت، وعندها يجب على المنشأة تقييم المبلغ القابل للاسترداد للأصل المذكور.

كأن تكون القيمة السوقية للأصل قد زادت بشكل كبير أو أنَّ هناك تغيرات إيجابية قد حدثت أو من المتوقع حدوثها مثل التغيرات التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية، أو أنَّ أسعار الفائدة قد انخفضت في السوق أو أسعار العوائد الأخرى وهذا ما سيؤثِّر على سعر الخصم المستخدم في احتساب قيمة الأصل المستعملة.

وكذلك حدوث تغيرات إيجابية أخرى لصالح المنشأة وتتعلق بالأصل

أو أنَّ الأداء الاقتصادي للأصل قد تحسن وذلك من خلال التقارير الداخلية للمنشأة.

في هذه الحالات يجب عكس خسارة الانخفاض المعترف بها سابقاً عن طريق زيادة المبلغ المسجل للأصل إلى مبلغه القابل للاسترداد.

وتتمُّ إضافة عكس خسارة الانخفاض لأصل أعيد تقييمه إلى حقوق الملكية على شكل فائض إعادة التقييم، ويتمُّ الاعتراف بعكس تلك الخسارة في الانخفاض على أنها دخل في قائمة الدخل إلى المدى الذي تمَّ الاعتراف به سابقاً بخسارة الانخفاض لأصل أعيد تقييمه.

وقد نصَّت الفقرة 121 أنَّه بعد الاعتراف بعكس خسارة الانخفاض يجب تعديل تكلفة استهلاك الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة المسجلة المعدلة للأصل مخصوصاً منها النفاية على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي الباقي.

مثال 1:

لنفترض أنَّه في 2005/1/1 اشترت منشأة آلة بمبلغ 10000 ل.س ومع افتراض أنَّ المنشأة استهلكتها وفقاً لطريقة القسط الثابت لفترة 3 سنوات مع العلم أنَّ عمرها الإنتاجي المتوقع 10 سنوات، مع افتراض عدم وجود قيمة للنفاية. ولنفترض أيضاً أنَّه قد تبيَّن للمنشأة بعد 3 سنوات أنَّ القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة بعد استخدام توقعاتها وتطبيق معدل مناسب للخصم تبلغ 5000 ل.س . ويقدر صافي سعر بيع الآلة 4800 ل.س.

المطلوب:

معالجة بند الآلة وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 36.

الحـــل:

تطبيقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36، يجب على المنشأة أن تقـــوم بتقييم مبلغ انخفاض قيمة الأصل وذلك عن طريق تقييم مبلغ الأصل القابـــل للاسترداد.

وقد عرف المعيار المذكور المبلغ القابل للاسترداد أنَّه صـــافي ســـعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة أيهما أعلى.

وبما أنَّ صافي سعر بيـــع الآلـــة المقـــدر هـــو 4800ل.س وقيمتـــه المستخدمة أو القيمة الحالية للتـــدفقات النقديـــة المســـتقبلية المقـــدرة تبلـــغ 5000ل.س

فإنَّ المبلغ القابل للاسترداد هو 5000ل.س

وبناءً على ذلك فإنَّ خسارة الانخفاض (مقدار زيادة المبلـــغ المســـجل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد) تعادل ما يلي:

المبلغ المسجل: هو المبلغ الوارد في الميزانية ناقصاً مجمع الاهتلاك.

أي أنَّه يعادل 10000 – 3000 = 7000

حيث:

$$10000 \times \%10 = 1000$$

$$1000 \times 3 = 3000$$

خسارة الانخفاض في القيمة:

$$7000 - 5000 = 2000$$

وينصُّ المعيار 36 في فقرته رقم 59 على وجوب الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصل على أنَّها مصروف يحمل على قائمة الدخل وفقاً للقيد التالي:

2000 من حـ/ أ. خ

2000 إلى حـ/ الآلة

وتظهر الآلة في الميزانية العمومية وفقاً لذلك بالمبلغ القابل للاسترداد وهو 5000 وذلك بدلاً من 7000 كما يظهر حالياً.

مثـال 2:

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من ميزان المراجعة المعد في 2006/12/31 لإحدى الشركات وذلك قبل إجراء التسويات.

البيان	دائن	مدين
آلات		50000
مجمع اهتلاك آلات احتسب بمعدل 10% سنوياً	20000	
نفقات تحسين		9000
شراء جهاز تم تركيبه على إحدى الآلات		3000
نفقات صيانة		1800
سير ناقل جديد		5000

وقد تبيَّن لك ما يلي:

1- إنَّ الآلات تستهلك بطريقة القسط الثابت بمعدل سنوي 10%.

2- إنَّ الشركة أجرت تحسينات بمبلغ 9000 ل.س. في بداية هذا العام على إحدى الآلات البالغة تكلفتها التاريخية 20000 مما أدَّى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للآلة إلى الضعف.

3- تبيَّن أنَّ الجهاز الجديد قد تم تركيبه على إحدى الآلات في بداية العام مع

العلم أنَّ تكلفتها التاريخية تبلغ 10000.

4- أجرت الشركة صيانة شاملة خلال العام بمبلـــغ 1800. علـــى إحـــدى الآلات البالغة تكلفتها التاريخية 5000 .

5- تمَّ تركيب السير الناقل الجديد على إحدى الآلات في بداية العام بدلاً عن القديم الذي تمَّ تخريده مع العلم أنَّ تكلفته التاريخية 4000 . وتكلفة الآلة التاريخية التي تعتبر جزءاً منها تبلغ 15000 . ومن المتوقع أن يخـــدم السير الناقل حتى نهاية العمر الإنتاجي للآلة المذكورة.

المطلـــوب:

إجراء التعديلات اللازمة بما ينسجم مع متطلبات المعيار 16.

الحـــــل:

الآلة الأولى:

1- تحميل نفقات التحسينات على حساب الأصل وفق القيد التالي:

9000		من حساب الآلة
	9000	إلى حـــ/ نفقات التحسينات

2- المعالجة وفق المعايير المحاسبية الدولية:

تعتبر التحسينات وفقاً لما نصَّت عليه معايير المحاسبة الدوليـــة مـــن النفقات التي تضاف إلى قيمة الأصل. ويجب استهلاكها مع القيمة المتبقيـــة للأصل على العمر الإنتاجي المتبقي ويتمُّ كما يلي:

29000 = 9000 + 20000

21000 = 8000 - 29000

ويمثّل صافي قيمة الأصل بعد طرح مخصصات استهلاك السنوات السابقة.

21000 ÷ 6 سنوات = 3500 وهو القسط الجديد.

ويتمُّ إعداد حساب مجمع الاهتلاك في 2006/12/31 كما يلي:

حـــ/ مجمع الاهتلاك

		8000	رصيد 1/1/
11500	رصيد	3500	من حـــ/ قسط الاستهلاك
11500		11500	

وسيظهر بند الالة الأولى في الميزانية العمومية كما يلي:

29000 آلة

17500 11500 ناقصاً مجمع الاهتلاك

الآلة الثانية:

أجرت الشركة تحسينات على الآلة الثانية وذلك بإضافة جهاز جديد تمَّ تركيبه على الآلة بتكلفة 3000 ل.س لذلك يجب اعتبار هذه النفقة رأسمالية وإضافتها إلى قيمة الآلة واستهلاك الجهاز مع الآلة.

3000 من حـــ/ الآلة

3000 إلى حـــ/ الجهاز الجديد

إضافة الجهاز إلى الآلة.

ويتمُّ استهلاك الجهاز على العمر الإنتاجي المتبقي للآلة:

$\frac{300}{6}$ = 500

ويصبح حـــ/ مجمع اهتلاك الآلة كما يلي:

حـــ/ مجمع اهتلاك الآلة 2006/12/31

		4000	رصيد 1/1
5500	رصيد	1500	حـــ/ قسط الاستهلاك
5500		5500	

وتظهر الآلة في الميزانية كما يلي:

13000	آلة
5500	- اهتلاك
7500	

الآلة الثالثة:

تمَّ إجراء صيانة شاملة لهذه الآلة وذلك بمبلغ 1800 لذلك يجب أن يتمَّ تحميل نفقات الصيانة على حـــ/ أ.خ لهذا العام باعتبارها نفقات جاريـــة ولا يجوز إضافتها إلى قيمة الأصل.

ويتمُّ ذلك بالقيد التالي:

1800 من حـــ/ أ. خ

1800 إلى حـــ/ نفقات الصيانة

الآلة الرابعة:

يجب تخفيض قيمة الآلة بمقدار قيمة السير الناقل القديم بالقيد التالي:

من المذكورين

1600 من حـــ/ مجمع الاهتلاك

2200 من حـــ/ أ. خ

4000 إلى حـــ/ الآلة

تخفـــيض قيمـــة الآلـــة

5000 من حـــ/ الآلة

5000 إلى حـــ/ السير الناقل الجديد

وسيظهر حـــ/ مجمع الاهتلاك في 2006/12/31 كما يلي:

حـــ/ مجمع الاهتلاك

1600	إلى حـــ/ الآلة	6000	رصيد سابق
6333	رصيد	1933	حـــ/ قسط الاهتلاك
7933		7933	

وسيظهر في الميزانية كما يلي:

16000	آلة
6333	– مجمع الاهتلاك
9667	

وإذا تمَّ تجميع الآلات في بند واحد فإنَّها ستظهر في الميزانية العمومية كما يلي:

الميزانية العمومية 2006/12/31

63000	آلات
25833	– مجمع الاهتلاك
37167	

ثالثاً: محاسبة الأصول غير الملموسة:

1- تعريف الأصول غير الملموسة:

عرَّفَ المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصل غير الملموس بأنَّه أصل غير نقدي قابل للتحديد، ليس له وجود مادي، محتفظ به من أجل استخدامه في الإنتاج أو في تقديم البضائع أو الخدمات، أو للتأجير للغير أو من أجل أغراض إدارية. والأصل هو مورد :

أ- تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة.

ب- يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

2- الاعتراف بالأصول غير الملموسة:

يتمُّ الاعتراف بها فقط في الحالتين التاليتين[1]:

أ- إذا كان من المحتمل أنَّ المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل ستتدفق للمنشأة.

ويجب على المنشأة تقييم احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثِّل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستبقى على مدى العمر النافع للأصل .

ب- إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.

ويجب أن يقاس الأصل غير الملموس مبدئياً بالتكلفة .

3- إرشادات عامة حول القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة:

نصَّ المعيار رقم 38 على أن يُقاس الأصل مبدئياً بمقدار تكلفته.

وتضم التكلفة، سعر الشراء بالإضافة إلى أية رسوم استيراد وضرائب

([1])- المعيار 38 المعايير المحاسبية الدولية.

شراء غير مستردة، وأي إنفاق آخر لجعل الأصل قابلاً للاستخدام مثل الرسوم المهنية للخدمات القانونية، ويتمُّ خصم أية خصومات وحسومات تجارية للتوصل إلى التكلفة[1].

ويقاس الأصل غير الملموس الممتلك في عملية دمج لمنشآت الأعمال وفقاً لقيمته العادلة في تاريخ الامتلاك IFRS 3.

أمَّا في حال امتلاك أصل غير ملموس بدون تكلفة أو مقابل عوض اسمي من خلال منحة حكومية، فيتمُّ قياسه بمقدار القيمة العادلة مبدئياً في حال اختارت المنشأة الاعتراف بكلٍّ من الأصل والمنحة.

وفي حال اختارت المنشأة عدم الاعتراف به بمقدار القيمة العادلة فإنَّها تعترف به بمقدار مبلغ اسمي بالإضافة إلى أيِّ إنفاق متعلق بإعداد الأصل للاستعمال المقصود (المعيار 20).

ومثالنا على ذلك حقول النزول في المطار أو تراخيص محطات راديو أو تلفزيون ... الخ[2].

وفي حالة امتلاك الأصل بالتبادل يقاس بالقيمة العادلة للأصل المستلم.

4- محاسبة شهر المحل:

يعتبر بند شهرة المحل من الموضوعات المثيرة للجدل بين كتّاب المحاسبة، وذلك بسبب اختلاف وجهات النظر حوله. حيث ينظر إليه بعضهم بأنَّه ليس كأصل مستقل مثل النقدية أو البضاعة يباع ويشترى، وينظر إليه بعضهم على أنَّه حسابٌ خاصٌ للتقييم يمثل زيادة قيمة مجموعة من الأصول لوحدة اقتصادية على المبلغ المعبَّر عن قيمها الإفرادية.

---

(1)- نفس المرجع السابق.
(2) معيار 38، مرجع سابق.

وبمفهوم آخر يراه بعضهم أنَّه تقييم لأصولٍ غير مقيمة بشكل سليم أو غير معترف بها. كما يراه بعضهم على أنَّه يعكس القدرة المستقبلية على تحقيق الأرباح.

هذا الاختلاف في وجهات النظر انعكس ليس فقط على مسالة الاعتراف ببند شهرة المحل فحسب، بل على طريقة القياس المتبعة في ذلك أيضاً.

وقد اهتمَّت معايير المحاسبة الدولية بهذا البند من حيث تحديد مفهومه والاعتراف به وقياسه ومعالجته محاسبياً واهتلاكه .

فقد اهتمَّ المعيار رقم (3) من معايير التقارير المالية الدولية IFRS 3 بالشهرة الناشئة عن التملك وفرق بين الشهرة الموجبة والشهرة السالبة. كما تناول المعيار رقم (38) بند شهرة المحل من حيث تعريفه للأصول غير الملموسة، وقياسه وحالات ظهوره واهتلاكه.

وسنقوم فيما يلي بعرض وجهة النظر التي تبنتها معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق ببند شهرة المحل :

أ- الشهرة المولدة داخلياً :

نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 على عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنَّها أصل ففي بعض الحالات يتمُّ تحمل إنفاق من أجل توليد منافع اقتصادية مستقبلية، ولكن لا ينجم عنها إيجاد أصل غير ملموس يلبي مقاييس الاعتراف به وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية (المعيار 38)، وكثيراً ما يوصف هذا الإنفاق بأنَّه يساهم في الشهرة المولدة داخلياً، لذلك فإنَّ الإنفاق اللاحق على العلامات التجارية والبيانات الإدارية وعناوين النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة في مادتها (سواء تم شراؤها خارجياً أو

توليدها داخلياً) تتم معالجته كمصروف يحمل على حـ/ أ. خ وذلك من أجل تجنب الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً[1].

ب- الشهرة الناشئة عن التملك واستهلاكها:

نصَّ المعيار IFRS 3 الصادر عام 2005 على تطبيق طريقة الشراء في اندماج الشركات، وعلى أن تتمَّ معاملة أية زيادة في تكلفة التملك عن حصة المتملك في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة المشتراة في تاريخ عملية التبادل كشهرة، ويتم الاعتراف بها كأصل، حيث نص المعيار المذكور (IFRS 3) أنَّه على المنشأة المشترية أن تقوم بما يلي في تاريخ الاندماج بالشراء:

(أ) الاعتراف بالشهرة المشتراة في عملية اندماج الشركات كأصل.

(ب) القياس المبدئي لتلك الشهرة بسعر تكلفتها، كونها زيادة تكلفة اندماج الشركات عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات الطارئة المعترف بها وفقاً لنفس المعيار (فقرة 36).

ونصَّ المعيار نفسه على قياس الشهرة المشتراة في عملية الاندماج، بسعر التكلفة مطروحاً منه أية خسائر انخفاض قيمة متراكمة.

وقد عرف المعيار المذكور القيمة العادلة على أنَّها المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين طرفين مطلعين وراغبين في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت، ويقتضي ذلك أن تعترف الجهة المتملكة (المشترية) في الميزانية العمومية بالأصول والالتزامات القابلة للتعريف للمشروع المضموم وبأي شهرة أو شهرة سالبة

([1]) المعيار 38، فقرة 62، مرجع سابق.

ناشئة عن التملك.

وتمثِّل الشهرة الناشئة عن التملك دفعة من قبل الشركة المتملكة لقاء منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة.

ونصَّ المعيار الثالث IFRS3 على عدم إخفاء الشهرة بل على وجوب مراجعة الشهرة والتأكد من انخفاض القيمة على الأقل مرة في كلِّ سنة بما ينسجم مع المعيار 36.

كما نصَّ المعيار المذكور أنَّه إذا زادت حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة المعترف بها وفقاً للفقرة 36 عن تكلفة الاندماج، فإنَّه يجب على المنشأة المشترية إجراء ما يلي:

(أ) إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة وقياس تكلفة الاندماج.

(ب) الاعتراف فوراً بالربح أو الخسارة بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم.

جـ- الشهرة السالبة الناشئة عن التملك:

تنشأ الشهرة السالبة عندما تكون تكلفة التملك أقلُّ من حصة المتملك في القيم العادلة للأصول والالتزامات المحددة الممتلكة بتاريخ عملية التبادل.

وقد نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 على وجوب تخفيض القيمة العادلة للأصول غير النقدية بشكل متناسب حتى يتمُّ التخلص من الزيادة. وإذا لم يكن ممكناً التخلص من الزيادة بالكامل، فإنَّها يجب أن توصف كشهرة سالبة، وتعالج كدخل مؤجل، ويجب الاعتراف بها كدخل

على أساس منتظم على مدى المعدل الموزون للعمر النافع المتبقي للموجودات القابلة للتحديد المتملكة القابلة للاستهلاك أو الإطفاء. كما يجب الاعتراف بمبلغ الشهرة السالبة الذي يزيد عن القيم العادلة للموجودات غير النقدية القابلة للتعريف المتملكة على أنه دخل في الحال . إلاَّ أنَّ المعيار IFRS 3 قد نص في فقرته رقم 81 على وجوب إلغاء الاعتراف ببند شهرة المحل السالبة، وإذا كانت الشركة قد اعترفت بها سابقاً فعليها تعديل مقابل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة كما مرَّ معنا سابقاً.

د- التعديل أو التغيير اللاحق لشهرة المحل:

بعد الاعتراف المبدئي، ينبغي على المنشأة المشترية قياس الشهرة المشتراة في اندماج الأعمال بسعر التكلفة، مطروحاً منه أية خسائر انخفاض قيمة متراكمة.

هـ - الإفصاح عن شهرة المحل:

نصَّ المعيار رقم (1) على أن يتمَّ الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بأن تعرض في صلب الميزانية العمومية .

كما نصَّ المعيار رقم 3 من IFRS على ما يلي: على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة عمليات اندماج الشركات التي تمَّ تنفيذها وأثرها المالي:

(أ) خلال الفترة.

(ب) بعد تاريخ الميزانية العمومية ومن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية.

كما يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم التغيرات في المبلغ المسجل للشهرة خلال الفترة.

مثال (1)

يوضح هذا المثال محاسبة الاندماج بالشراء العكسي الذي يـــتمُّ فيـــه شراء المنشأ "أ"، وهي المنشأة التي تصدر أدوات حقوق الملكية وهي بالتالي المنشأة الأم القانونية، في عملية اندماج بالشراء العكسي من قبل المنشأة "ب"، المنشأة التابعة القانونية، في 30 أيلول 1× 20. ويتم إغفال محاسبة أية آثار لضريبة الدخل في هذا المثال:

الميزانية العمومية للمنشأة "أ" والمنشأة "ب" مباشرة قبل اندماج الأعمال

	أ	ب
	وحدة عملة	وحدة عملة
الأصول المتداولة	500	700
الأصول غير المتداولة	1.300	3.000
	1.800	3.700
الالتزامات المتداولة	300	600
الالتزامات غير المتداولة	400	1.100
	700	1.700
حقوق المالكين		
الأرباح المحتجزة	800	1.400
حقوق الملكية الصادرة		
100 سهم عادي	300	
60 سهم عادي	ــــــ	600
	1.100	2.000
	1.800	3.700

معلومات أخرى

(أ) في 30 أيلول 1× 20، تصدر المنشأة "أ" 2.5 سهم مقابل كل سهم عادي للمنشأة "ب". ويبادل مساهمي المنشأة "ب" كافة أسهمهم في المنشأة "ب". ولهذا، تصدر المنشأة "أ" 150 سهم عادي مقابل جميع الأسهم العادية البالغ عددها 60 سهماً للمنشأة "ب".

(ب) تكون القيمة العادلة لكل سهم عادي للمنشأة "ب" في 30 أيلول 1×20 هي 40 وحدة عملة، ويكون سعر السوق المعلن للأسهم العادية للمنشأة "أ" في ذلك التاريخ هو 12 وحدة عملة.

(ج) تكون القيم للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد للمنشأة "أ" في 30 أيلول 1× 20 هي مبالغها المسجلة نفسها، باستثناء الأصول غير المتداولة. وتكون القيمة العادلة للأصول غير المتداولة للمنشأة "أ" في 30 أيلول 1×20 هي 1.500 وحدة عملة.

حساب تكلفة اندماج الأعمال

نتيجةً لإصدار المنشأة "أ" 150 سهم عادي، يملك مساهمو المنشأة "ب" 60% من الأسهم الصادرة للمنشأة المندمجة (أي 150 سهماً من أصل 250 سهم صادر). ويملك مساهمو المنشأة "أ" نسبة 40% المتبقية. ولو أنَّ اندماج الأعمال حدث على شكل إصدار المنشأة "ب" أسهم عادية إضافية إلى مساهمي المنشأة "أ" مقابل أسهمهم العادية في المنشأة "أ" ، كان يجب على المنشأة "ب" إصدار 40 سهماً لتصبح نسبة حصة الملكية في المنشأة المندمجة بالمقدار نفسه. وعندها كان سيملك مساهمو المنشأة "ب" 60% من أصل 100 سهم صادر عن المنشأة المندمجة.

ونتيجةً لذلك، تكون تكلفة اندماج الأعمال 1.600 وحدة عملة (أي 40 سهماً لكلٍّ منه قيمة عادلة مقدارها 40 وحدة عملة).

قياس الشهرة

يتم قياس الشهرة على أنَّها الزيادة في تكلفة اندماج الأعمال عن صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للمنشأة "أ". ولهذا تقاس الشهرة كما يلي:

	وحدة عملة	وحدة عملة
تكلفة اندماج الأعمال		1.600
صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للمنشأة "أ":		
الأصول المتداولة	500	
الأصول غير المتداولة	1.500	
الالتزامات المتداولة	(300)	
الالتزامات غير المتداولة	(400)	1.300
الشهرة		300

الميزانية العمومية الموَّحدة في 30 أيلول 1× 20

	وحدة عملة
الأصول المتداولة [700 وحدة عملة + 500 وحدة عملة]	1.200
الأصول غير المتداولة [3.000 وحدة عملة + 1.500 وحدة عملة]	4.500

الشهرة	300
	6.000
الالتزامات المتداولة [600 وحدة عملة+ 300 وحدة عملة]	900
الالتزامات غير المتداولة [1.100 وحدة عملة + 400 وحدة عملة]	1.500
	2.400
حقوق المالكين	
الأرباح المحتجزة	1.400
حقوق الملكية الصادرة	
250 سهم عادي [600 وحدة عملة + 1.600 وحدة عملة]	2.200
	3.600
	6.000

(أ) وفقاً للفقرة ب7 (ج) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3، يتم تحديد المبلغ المعترف به كأدوات حقوق ملكية صادرة في البيانات المالية الموحدة من خلال إضافة تكلفة الاندماج [1.600 وحدة عملة] إلى حقوق الملكية الصادرة للمنشأة التابعة القانونية مباشرة قبل اندماج الأعمال. غير أنّه يجب أن يعكس هيكل حقوق الملكية الظاهر في البيانات المالية الموحدة (أي عدد ونوع أدوات حقوق الملكية الصادرة)

هيكل حقوق الملكية للمنشأة الأم القانونية، بما في ذلك أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المنشأة الأم القانونية لتنفيذ الاندماج.

حصة السهم من الأرباح

لنفرض أنَّ ربح المنشأة "ب" للفترة السنوية المنتهية في 31 كانون الأول 0×20 كان 600 وحدة عملة، وأنَّ الربح الموحد للفترة السنوية المنتهية في 31 كانون الأول 1×20 هو 800 وحدة عملة. ولنفرض أيضاً أنَّه لم يحدث تغيير في عدد الأسهم العادية التي تصدرها المنشأة "ب" خلال الفترة السنوية المنتهية في 31 كانون الأول 0×20 وخلال الفترة من 1 كانون الثاني 1×20 إلى تاريخ الاندماج بالشراء العكسي (30 أيلول 1×20).

ويتمُّ حساب حصة السهم من الأرباح للفترة السنوية المنتهية في 31 كانون الأول 1× 20 كما يلي:

عدد الأسهم التي تعتبر متداولة للفترة من 1 كانون الثاني 1×20 إلى تاريخ الاندماج بالشراء (أي عدد الأسهم التي تصدرها المنشأة "أ" في الاندماج بالشراء العكسي)	150
عدد الأسهم المتداولة من تاريخ الاندماج بالشراء حتى 31 كانون الأول 1×20	250
المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة [(150 × 12/9) + (250 × 12/3)]	175
حصة السهم من الأرباح [175/800]	4.75 وحدة عملة

إنَّ حصة السهم من الأرباح التي تمَّ إعادة عرضها للفترة السنوية المنتهية في 31 كانون الأول 1×20 هي 4.00 (أي ربح المنشأة "ب" [600] مقسوماً على عدد الأسهم العادية التي تصدرها المنشأة "أ" في الاندماج بالشراء العكسي).

حقوق الأقلية

في المثال المذكور سابقاً، لنفرض أنَّه يتمُّ تقديم 56 من الأسهم العادية للمنشأة "ب" فقط للتبادل بدلاً من جميع الأسهم البالغ عددها 60. ولأنَّ المنشأة "أ" تصدر 2.5 سهم مقابل كلِّ سهم عادي للمنشأة "ب" ، تصدر المنشأة "أ" 140 سهماً فقط (بدلاً من 150). ونتيجةً لذلك، يملك مساهمو المنشأة "ب" 58.3% من الأسهم الصادرة للمنشأة المندمجة (أي 140 سهماً من أصل 240 سهماً صادراً).

ويتمُّ حساب تكلفة اندماج الأعمال بافتراض أنَّ الاندماج قد حدث على شكل إصدار المنشأة "ب" أسهماً عادية إضافية إلى مساهمي المنشأة "أ" مقابل أسهمهم العادية في المنشأة "أ". وعند حساب عدد الأسهم التي كان يجب أن تصدرها المنشأة "ب"، يتمُّ إغفال حقوق الأقلية. ويملك مساهمو الأغلبية 56 سهماً في المنشأة "ب". ولكي يمثِّل هذا حصة ملكية بنسبة 58.3%، كان يجب على المنشأة "ب" أن تصدر 40 سهماً إضافياً. وحينها كان سيملك مساهمو الأغلبية 56 سهماً من أصل 96 تصدرها المنشأة "ب" وبالتالي 58.3% من المنشأة المندمجة.

ونتيجةً لذلك، تكون تكلفة اندماج الأعمال 1.600 وحدة عملة (أي 40 سهماً لكلٍّ منه قيمة عادلة تبلغ 40 وحدة عملة). وهو المبلغ نفسه عند

تقديم الأسهم العادية كافة للمنشأة "ب" البالغ عددها 60 سهماً للتبادل. ولا تتغير ببساطة تكلفة اندماج الأعمال لأنَّ بعض مساهمي المنشأة "ب" لا يشاركون في التبادل.

ويتمُّ تمثيل حقوق الأقلية بأربعة أسهم من مجموع 60 سهماً للمنشأة "ب" التي لا يتمُّ تبادلها بأسهم المنشأة "أ". وبناءً عليه، تبلغ حقوق الأقلية 6.7%. وتعكس حقوق الأقلية الحصة التناسبية لمساهمي الأقلية المبالغ المسجلة ما قبل الاندماج لصافي أصول المنشأة التابعة القانونية. ولهذا، يتمُّ تعديل الميزانية العمومية الموحدة لتظهر حقوق أقلية بنسبة 6.7 من المبالغ المسجلة لما قبل الاندماج لصافي أصول المنشأة "ب" (أي 134 وحدة عملة أو 6.7 % من 2.000 وحدة عملة).

وتعكس الميزانية العمومية في 30 أيلول 1×20 حقوق الأقلية كما يلي:

	وحدة عملة
الأصول المتداولة [700 وحدة عملة ا 500 وحدة عملة]	1.200
الأصول غير المتداولة [3.000 وحدة عملة+ 1.500 وحدة عملة]	4.500
الشهرة	300
	6.000
الالتزامات المتداولة [600 وحدة عملة + 300 وحدة عملة]	900
الالتزامات غير المتداولة [1.100 وحدة عملة+ 400 وحدة عملة]	1.500
	2.400

حقوق المالكين	
الأرباح المحتجزة [1.400 وحدة عملة ×93.3 %]	1.306
حقوق الملكية الصادرة	2.160
240 سهم عادي [560 وحدة عملة + 1.600 وحدة عملة]	
حقوق الأقلية	134
	3.600
	6.000

5- نفقات البحث والتطوير:

تحاول المنشآت وخاصة الكبيرة منها بشكل مستمر، تحسين خطـــوط إنتاجها وتطوير منتجات جديدة وتحسين طرق التصنيع لديها.

وتعتبر المحاسبة عن تكاليف أنشطة البحث والتطوير عمليـــة معقـــدة نسبياً حيث أنَّ بعض التكاليف المنفقة على هذه الأنشطة قد لا تؤدِّي إلى أيـــة منافع مستقبلية، وهذا ما يعتبر من الشروط الهامة للاعتراف بها كأصل. هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فقد تبلغ ما تنفقه بعض المنشآت علـــى أنشـــطة البحث والتطوير لديها مبالغ ضخمة، وقد تستمر أنشطة البحـــث والتطـــوير أحياناً فترات زمنية أطول من الدورة المالية الواحدة . لذلك نجد أنَّه لابدَّ من تحديد الممارسة الواجب إتباعها في معالجة نفقات أنشطة البحث والتطوير.

وقد اهتمت المعايير الدولية بهذا البند حيث تناول المعيـــار رقـــم 38 الموجودات غير الملموسة الذي صدر عام 1998 والذي حلَّ محل المعيـــار المحاسبي الدولي رقم 9 والمتعلق بتكاليف البحث والتطوير،والذي ينصُّ على

التوصيات المتعلقة بتلك الأنشطة . وقد تمَّت مراجعة المعيار 38 من قبل IASB عام 2004.

وقد فرَّق المعيار المذكور 38 بين كلٍّ من أنشطة البحث والتطوير وبالتالي معالجة النفقات المتعلقة بكلٍّ منها، كما يلي:

البحث: هو استقصاء أصلي أو مرسوم يتمُّ القيام به بهدف الحصول على معرفة وإدراك علمي أو فني.

التطوير: هو تطبيق نتائج البحث التي تمَّ التوصل إليها أو المعرفة الأخرى لخطة أو نموذج لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنه بشكل ملموس قبل البدء في الإنتاج أو الاستخدام التجاري.

وسنقوم فيما يلي بإلقاء الضوء على كلٍّ من مرحلتي البحث والتطوير وعرض المعالجة المحاسبية لكلٍّ منهما وفقاً للمعايير الدولية.

مرحلة البحث:

لم يعترف المعيار 38 المذكور أعلاه وتعديلاته بأيِّ أصل غير ملموس ناتج عن البحث (أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي)، وقد طالب بوجوب الاعتراف بالإنفاق على البحث على أنَّه مصروف يحمل على حـ/ أ. خ عندما يتُّم تحمله.

وفيما يلي أمثلة على أنشطة البحث[1]:

أ- الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة.

ب- البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو المعرفة الأخرى.

([1]) الفقرة 56 المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 .

جـ- البحث عن بدائل للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات.

د- وضع وتصميم وتقييم وإجراء اختيار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.

لذلك يجب اعتبار النفقات الناجمة عن مثل هذه الأنشطة بمثابة نفقات جارية تحمل مباشرة على حـ/ أ. خ للدورة المالية التي حدثت فيها هذه النفقات. حيث نصَّ المعيار المذكور على عدم الاعتراف بأيِّ أصل غير ملموس ناتج من البحث (أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي) ويجب الاعتراف بالإنفاق على البحث (أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي) على أنَّه مصروف عندما يتمُّ تحمله.

مرحلة التطوير:

خلافاً لمرحلة البحث وأنشطتها، فقد نصَّ المعيار 38 وتعديلاته على إمكانية الاعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من أنشطة التطوير (أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي)، لكنه اشترط على المنشأة أن تفي بالعديد من الشروط التي تطلب من المنشأة بيان ما يلي:

أ- الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للاستعمال أو البيع.

ب- نيتها لإكمال الأصل غير الملموس واستعماله أو بيعه.

جـ- قدرة المنشأة على استعمال الأصل أو بيعه.

د- كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة،

ويجب على المنشأة بين أشياء أخرى بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو إذا كان سيتم استعماله داخلياً.

هـ- توافر الموارد الفنية والمالية المناسبة والموارد الأخرى لإكمال تطوير واستعمال أو بيع الأصل غير الملموس.

و- قدرتها على قياس الإنفاق على الأصل غير الملموس أثناء تطوره بشكل موثوق به.

وقد عرض المعيار نفسه أمثلة على أنشطة التطوير:

أ- تصميم وبناء واختبار نماذج أولية ونماذج سابقة للإنتاج أو لما بعد الاستعمال.

ب- تصميم الأدوات وأجهزة التثبيت والقوالب والأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة.

جـ- تصميم وبناء وتشغيل خطة تجريبية على نطاق ليس مجدياً اقتصادياً.

د- تصميم وبناء واختبار بديل تمَّ اختياره لمواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة.

وقد نصَّ المعيار 38 على أنَّ تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً، تشمل كلَّ ما ينفق على إنتاج الأصل وإعداده وجعله صالحاً للاستعمال المقصود منه.

وتشمل ما يلي:

أ- الإنفاق على المواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة لتوليد الأصل غير الملموس.

ب- رواتب وأجور الموظفين والتكاليف الأخرى المتعلقة بالموظفين العاملين

مباشرة في توليد الأصل.

جـ- أيّ إنفاق يعزى مباشرة لتوليد الأصل مثل رسوم تسجيل حق قانوني وإطفاء البراءات والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل.

د- المصروفات الثابتة اللازمة لتوليد الأصل والتي يمكن تخصيصها على أساس معقول.

أما البنود الواردة فيما يلي فهي ليست أجزاء مكونة لتكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً:

أ الإنفاق الإداري والمصاريف الثابتة العامة الأخرى، إلاَّ في حال تخصيصها مباشرة للأصل.

ب- عدم الكفاءة وخسائر التشغيل الأولية.

جـ- الإنفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الأصل.

لذلك لا يجوز إدخال هذه النفقات ضمن تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً بل تحمل على أرباح الدورة باعتبارها نفقات جارية.

وبشكل عام يجب الاعتراف بالإنفاق على بند غير ملموس على أنَّه مصروف عندما يتمُّ تحمله، إلاَّ:

أ- إذا كان يشكل جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس الذي يلبّي مقاييس الاعتراف المذكورة سابقاً.

ب- إذا تمَّ امتلاك البند في عملية دمج منشآت أعمال.

وقد حدد المعيار المذكور شروط عرض النفقات المرسملة بأن تظهر بالتكلفة مخصوماً منها الإطفاء المتراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة (استناداً للمعيار 36).

كما اشترط المعيار 38 على المنشأة أن تفصح في بياناتها المالية عن

إجمالي مبلغ الإنفاق على البحث والتطوير المعترف به كمصـــروف خـــلال الفترة.

6- الإنفاق اللاحق على أصل غير ملموس:

نصَّ المعيار 38 على أنَّه يجب الاعتراف بالإنفاق اللاحق على أصل غير ملموس بعد شرائه أو إكماله على أنه مصروف عندما يتمُّ تحمله إلاَّ إذا:

أ- كان من المحتمل أن هذا الإنفاق سيمكن الأصـــل مـــن توليـــد منـــافع اقتصادية مستقبلية تزيد عن مستوى أدائه المقدر سابقاً.

ب- كان من الممكن قياس هذا الإنفاق وإرجاعه للأصل بشكل موثوق.

7- معالجة بنود أخرى:

نصَّ المعيار 38 على عدم الاعتراف بالأسماء التجاريـــة المطـــورة داخلياً والبيانات الإدارية وعناوين النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة في مادتها على أنَّها موجودات غير ملموسة.

وبالتالي فهي لا ترسمل بل تحمل على حـــ/ أ. خ في الدورة نفســـها التي جرى فيها الإنفاق على هذه المجالات.

مثال

فيما يلي بعض النفقات التي تكبَّدتها الشركة خلال عام 2007 من أجل تطوير سلعة جديدة.

1500 تعويضات لقسم الأبحاث في إحدى الجامعات لقاء دراسة قام بهـــا لصالح الشركة.

1200 دراسات أولية عن استخدام بدائل في المواد الأولية لتصنيع السلعة.

2400 تعويضات خبراء لتقييم بدائل عمليات تصنيع السلعة في الشركة.

3600 تصميم وبناء نماذج أولية للسلعة المطورة.

1000 تعويضات إضافية لمهندسي الإنتاج في الشركة لمتابعة الإنتاج الفعلي في المراحل الأولى.

8000 قسط استهلاك الآلات التي سبق تصنيع السلعة بوساطتها.

المطلوب:

1- تحديد نفقات البحث والتطوير واستهلاكها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

2- إذا علمت أنَّ الشركة خططت لإنتاج وتسويق السلعة على فترة 5 سنوات فقط، وأنَّ الطاقة الإنتاجية تسمح بإنتاج 50000 وحدة سنوياً من السلعة المذكورة وأنَّ الشركة بدأت بالإنتاج الفعلي في 2007/7/1 وأنتجت 25000 وحدة وباعتها بالكامل.

الحل:

1- نفقات البحث 1500 + 1200 = 2700

تحمل على حساب الأرباح والخسائر وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 38.

2- نفقات التطوير 5400 + 4600 = 10000

يتمُّ رسملتها وفقاً للمعيار المحاسبي المذكور.

3- نفقات أخرى 1000 + 8000 = 9000

تحمل على حساب الأرباح والخسائر باعتبارها لا تعود إلى حساب البحث والتطوير وفقاً للمعيار.

4- استهلاك نفقات التطوير $\frac{10000}{225000}$ = 044%

قسط الاستهلاك لهذا العام 25000 × 044% = 1110

وسيظهر بند نفقات التطوير في الميزانية العمومية كما يلي:

الميزانية العمومية 2007/12/31

10000	نفقات تطوير	
1110	مجمع استهلاك	
8890		

وفي عام 2008 ظهرت معلومات للشركة تفيد بأنّ تسويق السلعة سيتعرض في المستقبل لصعوبات، ولذلك قررت أن تتوقف عن إنتاج السلعة المطورة اعتباراً من بداية عام 2009.

المطلوب:

إجراء المعالجة اللازمة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

الحل:

$\frac{8890}{2}$ = 4445 القسط السنوي الجديد.

وسيظهر بند نفقات التطوير في الميزانية العمومية في 2008/12/31 كما يلي:

الميزانية العمومية في 2008/12/31

10000	نفقات تطوير	
5555	- مجمع اهتلاك	
4445		

فقد نصّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 على وجوب إعادة النظر

في نهاية كلِّ فترة بالرصيد غير المطفأ لتكاليف التطـوير المعتـرف بهـا كأصل.

كما نصَّ المعيار المحاسبي رقم 38 على وجوب إعادة النظر دوريـاً في العمر الإنتاجي للأصل القابل للاستهلاك وتعديل معدل الاستهلاك للفتـرة الحالية والمستقبلية وإظهار أثر التغيير في الفترة المحاسبية التي يحدث فيها.

رابعاً : محاسبة الأصول المتداولة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

1- تعريف:

نصَّ المعيار (1) على أن يتمَّ تصنيف أصل على أنَّه متـداول فـي الحالات التالية:

أ- عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الاسـتهلاك أثنـاء الـدورة التشغيلية العادية للمنشاة.

ب- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتـاجرة، أو علـى المـدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال اثني عشر شهراً من تـاريخ الميزانيـة العمومية.

جـ- عندما يكون نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد ولا توجد قيود على استعماله.

وفيما عدا ذلك يجب تصنيف جميع الموجودات الأخرى على أنَّها موجودات غير متداولة.

وسنقوم في الصفحات التالية باستعراض أهمِّ بنود الأصول المتداولـة وعرض التوصيات الواردة في معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بكـلِّ بنـد، حيث سنقوم بدراسة الأصول التالية:

المخزون السلعي.

الأدوات المالية.

الأصول المتداولة الأخرى .

2- محاسبة المخزون السلعي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

يعتبر بند المخزون السلعي أحد العناصر الرئيسية التي تتألف منها الأصول المتداولة، لذلك فإنَّ موضوع قياس تكلفة المخزون السلعي واختيار الطريقة الواجب تطبيقها لمعالجة المخزون تحتاج إلى اهتمام فائق نظراً لما لذلك من أثر هام على تحديد تكلفة المنتجات وتكلفة المبيعات، وبالتالي على قياس الدخل والمركز المالي.

ويتألف المخزون السلعي من عدة حسابات مثل البضاعة المشتراة بغرض البيع في المنشآت التجارية وحساب مخزون السلع الجاهزة والمواد الأولية والبضاعة تحت الصنع في المنشآت الصناعية.

وتطبق المنشآت أحد نظامين لجرد المخزون السلعي وهما:

نظام الجرد المستمر ونظام الجرد النهائي حيث تختلف الحسابات المستخدمة في كلٍّ نظام عن الآخر.

وقد اهتمت معايير المحاسبة الدولية ببند المخزون السلعي حيث أنَّها أفردت معياراً خاصاً بالمخزون السلعي وهو المعيار رقم (2) بالإضافة إلى تناول معايير أخرى لبعض الموضوعات التي تستخدم في المحاسبة عن المخزون السلعي.

وسنقوم فيما يلي باستعراض ما ذهبت إليه المعايير المحاسبية الدولية في معالجتها لبند المخزون السلعي.

فقد عرّف المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزونات على أنّها أصول:

أ- يتمُّ الاحتفاظ بها لغايات البيع في سياق النشاط العادي للمنشأة.

ب- قيد التصنيع لغرض البيع.

جـ- على شكل مواد ولوازم تستهلك في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة.

فالمخزون السلعي إذاً هو أحد الأصول التي يتمُّ الحصول عليها من أجل إعادة بيعها من خلال النشاط العادي أو من أجل استخدامه أو استهلاكه في إنتاج سلع من أجل بيعها في المستقبل، وكما بيّنا سابقاً يختلف المخزون في منشأة تجارية عنه في منشأة صناعية.

قياس المخزون:

- يتمُّ تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. ويقصد بصافي القيمة القابلة للتحقق، السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي للمنشأة مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإكمال والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع.
- تشمل تكاليف المخزون تكاليف الشراء كافة وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة في سبيل جلب المخزون ووضعه في حالته ومكانه الحاليين.

وتشمل تكاليف الشراء سعر الشراء ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى غير المستردة، ومصاريف النقل والمناولة والمصاريف الأخرى التي تصرف مباشرة للحصول على البضائع الجاهزة، والمواد والخدمات.

ولكن يجب أن يتمَّ تخفيض مبلغ الحسومات التجارية والرديات والبنود الأخرى المشابهة.

لذلك تقوم المنشآت التي تستورد بضائعها بفتح حساب خاص بكل بضاعة مستوردة لتقوم بتجميع كافة المصاريف المتعلقة بعملية الاستيراد.

وكذلك بالنسبة لعملية الشراء المحلي للسلع والموارد والخدمات، أمَّا ما يتعلق بالحسومات التجارية والرديات وما شابهها فيجب طرحها من أجل

تحديد تكاليف الشراء، وهذا ما يتمُّ في الممارسة الجارية حيث يـتمُّ تنزيـل الخصم النقدي المكتسب للوصول إلى تكلفة المشتريات.

ويثور الجدل حول مصروفات الفوائد على القروض المستخدمة لتمويل شراء المخزون السلعي. حيث تشير الممارسة المحاسبية على اعتبـار تلـك الفوائد المدينة بمثابة نفقة ايرادية تحمل على حساب الأرباح والخسائر فـي الدورة المالية التي أنفقت خلالها على اعتبار أنَّها مصـاريف تُنسـب إلـى عمليات التمويل من أجل شراء البضائع ولكن لا تتعلق بشكل مباشر بعمليـة الشراء.

إلاَّ أنَّ المعيار المحاسبي الدولي ر قم 2 عرض في فقرته رقم 17 ما يلي:

"في ظروف محددة يسمح بشمول تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون السلعي" وذلك وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 23.

وقد نصَّ المعيار المذكور (رقم 23) على رسملة تكاليف الاقتـراض التي تنسب مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهـل، حيـث يـتمُّ رسملتها واعتبارها كجزء من تكلفة الأصل.

وقد عرّف المعيار الأصل المؤهل أنَّه ذلك الأصل الذي يتطلب وقتـاً زمنياً طويلاً لكي يصبح جاهزاً للاستخدام المقصود أو البيع.

أمَّا بالنسبة للمخزون الذي سيتم تصنيعه بشكل روتينـي، أو إنتاجـه بكميات كبيرة بصورة متكررة في فترة قصيرة، فإنَّها ليست مؤهلة، وكـذلك بالنسبة للمخزون الجاهز للاستخدام المقصود أو البيع.

- يمكن أن تضمَّ تكاليف الشراء فروق العملة الأجنبية الناشئة مباشرة عـن الحصول على المخزون مسعر بالعملة الأجنبية المعيار (21)، وذلك عندما

تنشأ الفروق عن التخفيض الحاد للعملة الأجنبية والتي لا يتوافر وسائل عملية للحيطة لها.

وتضم تكاليف التحويل ما يلي:

- التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج مثل الأجور المباشرة.
- تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة مثل الاستهلاك ومصاريف صيانة مباني ومعدات الصنع ومصاريف إدارية وصناعية، حيث يتمُّ تحويلها على أساس الطاقة العادية لوسائل الإنتاج.
- تكاليف إنتاج غير مباشرة متغيرة مثل مواد غير مباشرة وأجور غير مباشرة، وتحمل على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.
- يجب أن يتمَّ تقييم تكلفة المنصرف من المخزون بالتكلفة المحددة لكلِّ بند من المخزون. (وذلك في حال كون بنود المخزون تخص مشروعات محددة).
- يجب تقييم تكلفة المنصرف من المخزون (عدا الوارد في الفقرة السابقة) بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو بطريقة المتوسط المرجح.
- يمكن تقييم تكلفة المنصرف من المخزون (كمعالجة بديلة مسموح بها) بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.
- في حال انخفاض الأسعار يتمَّ تخفيض قيمة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقق.

مثال:

فيما يلي البيانات المتعلقة بحركة المخزون السلعي خلال النصف الأول من عام 2007 لإحدى الشركات:

التاريخ	البيان	كمية	سعر	قيمة
1/1	رصيد أول المدة	1000	10	10000
2/15	مشتريات	1000	10.5	10500
2/30	مشتريات	1000	10.8	10800
3/5	مبيعات	1000	–	–
4/10	مشتريات	1000	11	11000
6/15	مبيعات	1000	–	–
6/28	مشتريات	2000	12	24000

المطلوب: احتساب تكلفة البضاعة المباعة والمخزون في 6/30 ، وذلك بما ينسجم مع معايير المحاسبة الدولية.

الحـــل:

1- التقييم بالتكلفة المحددة:

نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 على تقييم المخـزون السـلعي بالتكلفة المحددة لكل بند من بنود المخزون، وذلك فـي حـال كـون بنـود المخزون تخصُّ مشروعات محددة. في هذه الحالة يمكـن احتسـاب تكلفـة المبيعات ومخزون 6/30 بعد تحديد مصادر بنود مخزون آخر المـدة لكـلٍّ مفردة على حده.

فإذا افترضنا أنَّ مخزون آخر المدة يتضمن ما يلي:

وحدة	تاريخ الشراء
2000	6/28
1000	4/10

1000 مخزون أول المدة

استناداً إلى ذلك يمكن احتساب تكلفة المخزون في آخر المدة كما يلي:

التاريخ	كمية	سعر	قيمة
6/28	2000	12	24000
4/10	1000	11	11000
1/1	1000	10	10000
المجموع	4000	-	45000

كما نلاحظ فإنّ تكلفة البضاعة الباقية في آخر الفترة وفقا لهذه الطريقة بلغت 45000 ل.س .

كما يمكن احتساب تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال الفترة كما يلي:

التاريخ	البيان	كمية	سعر	قيمة
1/1	رصيد 1/1	1000	10	10000
2/15	مشتريات	1000	10.5	10500
2/30	مشتريات	1000	10.8	10800
4/10	مشتريات	1000	11	11000
6/28	مشتريات	2000	12	24000
المجموع	-	6000	-	66300

وبالتالي فإنّ تكلفة البضاعة المباعة تحتسب كما يلي:

البيان	وحدة	قيمة
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	6000	66300
ناقصاً مخزون آخر المدة	4000	45000
تكلفة المبيعات	2000	21300

2- التقييم بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً:

وذلك مع افتراض استخدام الجرد المستمر فقد نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 على تقييم المنصرف من المخزون عدا ما يتعلق بالحالة السابقة المذكورة أعلاه، والتي تستوجب تطبيق طريقة التكلفة المحددة فإنَّه يجب تطبيق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط المرجح وسنقوم فيما يلي باستعراض طريقة الوارد أولاً صادر أولاً:

التاريخ	البيان	كمية	سعر	قيمة	الرصيد		
					كمية	سعر	قيمة
1/1	رصيد أول المدة	1000	10	10000	1000	10	10000
2/15	مشتريات	1000	10.5	10500	1000	10	10000
					1000	10.5	10500
					2000		20500
2/30	مشتريات	1000	10.8	10800	1000	10	10000
					1000	10.5	10500
					1000	10.8	10800
					3000		31300

3/5	تكلفـــة البضـــاعة المباعة	1000	10	10000	1000	10.5	10500
					1000	10.8	10800
					2000		21300
4/10	مشتريات	1000	11	11000	1000	10.5	10500
					1000	10.8	10800
					1000	11	11000
					3000		22300
6/15	تكلفـــة البضـــاعة المباعة	1000	10.5	10500	1000	10.8	10800
					1000	11	11000
					2000		21800
6/28	مشتريات	2000	12	24000	1000	10.8	10800
					100	11	11000
					2000	12	24000
					4000		45800

وبالتالي فإنَّ تكلفة المبيعات تساوي 20500

وتكلفة مخزون آخر المدة 45800

أمَّا في ظلِّ إتباع طريقة الجرد النهائي فإنَّه يتمُّ احتساب تكلفة المبيعات والمخزون كما يلي:

البيان	كمية	سعر	قيمة
مشتريات 6/28	2000	12	24000
مشتريات 4/10	1000	11	11000

مشتريات 2/30	1000	10.8	10800
رصيد 6/30	4000		458000

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال العام 66300

ناقصاً تكلفة مخزون 6/30 45800

تكلفة المبيعات 20500

3- التقييم بطريقة المتوسط المرجح مع افتراض إتباع نظام الجرد الدوري:

البيان	كمية	سعر	قيمة
رصيد 1/1	1000	10	10000
مشتريات 2/15	1000	10.5	10500
مشتريات 2/30	1000	10.8	10800
مشتريات 4/10	1000	11	11000
مشتريات 6/28	2000	12	24000
المجموع	6000		66300

المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة = 66300 / 6000 = 11.05

تكلفة المخزون 12/31 4000 × 11.05 = 44200

تكلفة المبيعات 2000 × 11.05 = 22100

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع 66300

4- التقييم بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:

ملاحظة : ألغي المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 هذه الطريقة .

وتفترض هذه الطريقة أنَّ بنود المخزون التي وردت إلـــى المخـــازن أخيراً هي التي صدرت أو بيعت أولاً، مما يؤدّي في ظلِّ ارتفاع الأسعار إلى تسعير تكلفة المنصرف أو المباع بأحدث الأسعار أمَّا مخزون آخر المدة فإنَّه يسعر بسعر أقدم الصفقات الواردة.

ويمكن عرض هذه الطريقة في ظلِّ افتراض إتباع المنشأة لنظام الجرد النهائي أولاً، ومن ثمَّ في ظلِّ إتباعها لنظام الجرد المستمر، وفقاً لما يلي:

أ- تطبيق الطريقة في ظلِّ إتباع نظام الجرد النهائي:

البيان	كمية	سعر	قيمة
مشتريات 6/28	2000	12	24000
مشتريات 4/30	1000	11	11000
مشتريات 2/30	1000	10.8	10800
تكلفة المبيعات	4000		45800

استناداً إلى الجدول السابق يمكن استنتاج ما يلي :

تكلفة المتاح للبيع خلال العام	66300
ناقصاً تكلفة البضاعة المباعة	45800
تكلفة مخزون آخر المدة	20500

ب- تطبيق طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في ظلِّ إتباع الجرد المستمر:

التاريخ	البيان	كمية	سعر	قيمة	الرصيد		
					كمية	سعر	قيمة
1/1	رصيد أول المدة	1000	10	10000	1000	10	10000
2/15	مشتريات	1000	10.5	10500	1000	10	10000
					1000	10.5	10500
					2000		20500
2/30	مشتريات	100	10.5	10800	1000	10	10000
					1000	10.5	10500
					1000	10.8	10800
					3000		31300
3/5	مبيعات	1000	10.8	10800	1000	10	10000
					1000	10.5	10500
					2000		20500
4/10	مشتريات	1000	11	11000	1000	10	10000
					1000	10.5	10500
					1000	11	11000
					3000		31500
6/15	مبيعات	1000	11	11000	1000	10	10000
					1000	10.5	10500
					2000		20500
6/28	مشتريات	2000	12	24000	1000	10	10000
					1000	10.5	10500
					2000	12	24000
					4000		44500

3- الأدوات المالية:

نالت الأدوات المالية اهتماماً كبيراً من لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث أعدت مسودة تحت عنوان Accounting For investments في تشرين الأول عام 1984 ثم صدر المعيار الدولي 25 تحت عنوان:

Acconting For investments في آذار 1986، وقد كان التاريخ الفعال لهذا المعيار أول كانون الثاني عام 1987 ، وفي أيلول 1991، صدرت مسودة معيار الأدوات المالية Financial Instruments وفي كانون الثاني 1994، تمَّ تعديل المسودة السابقة وإصدار مسودة جديدة، وفي حزيران 1995 تمَّ إصدار المعيار الدولي 32 أما في آذار 1997 فقد أعدت ورقة نقاشية بعنوان المحاسبة عن الأصول والالتزامات المالية تبعتها مسودة بعنوان: الاعتراف والقياس في حزيران 1998 ثم صدر المعيار 39 في كانون الأول 1998 بعنوان الأدوات المالية: الاعتراف والقياس تبع ذلك سحب المعيار 25 في أعقاب إقرار المعيار 40 بعنوان الاستثمار في الأوراق وذلك في نيسان 2000، أعقب ذلك تعديل محدود للمعيار 39 في تشرين الأول 2000، وفي آب 2003 صدرت مسودة بعنوان محاسبة التحوط، وفي 17 كانون الأول 2003 صدر تعديل آخر للمعيار 39 تبع ذلك تعديل آخر للمعيار 39 تناول التحوط الكلي Macro Hedging في آذار 2004، وفي كانون صدر تعديل آخر، للمعيار 39 حول الأرباح والخسائر يسري مفعوله في كانون الثاني 2005، تبع ذلك تعديل أخر في نيسان 2005 تناول التدفقات النقدية من التحوط، وفي حزيران 2005صدر تعديل آخر للمعيار 39تناول القيمة العادلة تبع ذلك تعديل في آب 2005 تناول عقود الضمان.

ولعلَّ أهمَّ عناصر المعيار 39 تتعلق بالاعتراف بالإيراد في ظلِّ القيمة العادلة.

ويبيِّن المعيار 39 الدوافع المختلفة للاستثمار في أوراق مالية صادرة من قبل شركات أخرى، وأهمها تحقيق معدلات عالية من الأرباح. على شكل فوائد دائنة من الاستثمار في السندات أو توزيعات ناتجة عن الاستثمار في الأسهم. وقد يكون الدافع هو الحصول على ترتيبات مع الشركات المصدرة للأسهم بهدف التأثير على قراراتها واعتبارها شركة تابعة كما في حالة سيطرة شركة الألبان على شركة الزجاج التي تمدُّها بالعبوات المناسبة في الوقت المناسب.

أولاً- الاستثمار في الديون:

إذ تمثل السندات أداة لعلاقة مديونية مع المشروع. وتشمل السندات المدينة سندات الخزينة التي تصدِّرها الدولة للحصول على التمويل اللازم للقيام ببعض المشروعات، وقد تصدَّر هذه السندات من قبل مؤسسات مالية أو شركات أو بلديات، وقد تكون ديون قابلة للتحويل أو أوراق تجارية. إلاَّ أنَّ الديون التجارية العادية أو القروض لا تعدُّ استثمارات.

ويمكن تصنيف الاستثمارات في الديون إلى ثلاثة أقسام رئيسة وهي:

1- استثمارات يحتفظ بها إلى تاريخ الاستحقاق Held -to-maturity وهي سندات مدينة للمشروع مصلحة إيجابية وقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

2- استثمارات بغرض التجارة: ويتمُّ الحصول عليها أساساً بغرض البيع في أجل قصير بهدف تحقيق أرباح عن طريق اختلاف الأسعار في المدى القريب.

3- استثمارات متاحة للبيع وهي مختلفة عن النوعين الأول والثـــاني ونبين فيما يلي الموقف من هذه الأنواع الثلاثة:

النوع	التقويم	أربـــاح أو خســـائر حيازة غير متحققة	آثار ربحية أخرى
استثمارات لغاية الاستحقاق	التكلفـــــــة المرسملة	لا يعترف بها	الفوائد عند اســتحقاقها مكاسب وخسائر عنــد البيع
بغرض المتاجرة	القيمة العادلة	يعترف بها في الربح الصافي	الفائدة عند الاســتحقاق مكاسب وخسائر عنــد البيع
المتاحة للبيع	القيمة العادلة	يعترف بها في الربح الشامل	الفائدة عند الاســتحقاق مكاسب وخسائر عنــد البيع

1- السندات التي يحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق:

ولا بدَّ من الإشارة إلى أنَّ الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق لا يصـــح على الاستثمار في الأسهم بل على الديون (كالسندات وغيرها مـــن العقـــود الآجلة) ويمكن القبول بتصنيف مثل هذه الاستثمارات على أساس الانتظـــار حتى تاريخ الاستحقاق في حال توافر الشرطين التاليين:

آ- الهدف الإيجابي.

ب- القدرة على الحيازة حتى تاريخ الاستحقاق.

أمَّا إذا كانت حيازة هذه الاستثمارات معلقة على شروط مختلفة لإمكان

استمرار حيازتها حتى تاريخ الاستحقاق، كسعر الصرف، أو معدل الفائـــدة، أو مخاطر العملات الصعبة، أو احتياجات السيولة، عندئذ لا تصنَّف مثل هذه الاستثمارات على أساس تاريخ الاستحقاق.

وغنيٌّ عن البيان أنَّ المحاسبة عن الاستثمارات المحتفظ بهـــا لغايـــة تاريخ الاستحقاق تتمُّ على أساس القيمة المرسملة، وليس القيمة العادلة.

فإذا اشترت الشركة مثل هذه الاستثمارات وقررت الاحتفاظ بها لغاية تاريخ الاستحقاق فإنَّ تقويمها على أساس القيمة العادلة غير منطقي، كما أنَّه من غير المنطقي تقويمها على أساس التدفقات النقدية.

تأسيساً على ذلك فإنَّ هذه الاستثمارات تحافظ علـــى قيمتهـــا دون أن تترك آثاراً على الأصول أو نتائج العمليات لغاية استحقاقها.

مثال:

اشترت شركة خور مكسر سندات كانت قد أصدرتها شـــركة بـــردى قيمتها الاسمية 100000 بمعدل 8%سنوياً، وذلك فـــي 2003/1/1 بمبلـــغ 92278، علماً بأنَّ تاريخ استحقاق هذه السندات هـــو 2008/1/1، وتـــدفع الفوائد في 1/1و7/1 فإنَّ قيد الاستثمار لدى خور مكسر هو:

2003/1/1

92278	من الاستثمارات حتى تاريخ الاستحقاق
92278	إلى النقدية

وباستعمال طريقة الفائدة الفعَّالة فإنَّ القيمة المحمَّلة لهذه الاســـتثمارات تزاد بقيمة الخصم المستهلك، أو تنقص بقيمة العلاوة المستهلكة في كلِّ فترة.

وذلك بحسب الجدول التالي:

التاريخ	النقدية المستلمة	الفائدة	استهلاك الخصم	القيمة الدفترية للسندات
2003/1/1				92278
2003/7/1	4000	4614	614	92892
2004/1/1	4000	4645	645	93537
2004/7/1	4000	4677	677	94214
2005/1/1	4000	4711	711	94925
2005/7/1	4000	4746	746	95671
2006/1/1	4000	4783	783	96454
2006/7/1	4000	4823	823	97277
2007/1/1	4000	4864	864	98141
2007/7/1	4000	4907	907	99048
2008/1/1	4000	4952	952	100000
	40000	47722	7722	

$$4614 = 12/6\ \%\ 10 \times 92278$$

$$4000 = 12/6 \times \%8 \times 100000$$

$$614 = 4000 - 4614$$

$$92892 = 614 + 92278$$

وفي 12/31/ 2003 ينعكس هذا الاستثمار في القوائم المالية على النحو التالي:

الميزانية	
	أصول متداولة
4000	فوائد مستحقة
93537	استثمارات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق
	قائمة الدخل
9259	إيرادات ومكاسب أخرى

2- الاستثمارات بغرض البيع:

إنَّ الأوراق المالية (عدا أسهم الملكية) التي يشتريها المشروع بغرض البيع تقوَّم ويقرر عنها بالقيمة العادلة. أمَّا الأرباح والخسائر غير المتحققة المتعلقة بالتغيرات في القيمة العادلة للأوراق المالية بغرض البيع فتسجل في حساب أرباح وخسائر غير متحققة. ويقرر عن هذا الحساب كدخل شامل يتعلق بحقوق الملكية. وهكذا فإنَّ التغيرات في القيمة العادلة لا يقرر عنها كجزء من الدخل الصافي إلى أن يتمَّ بيع الأوراق المالية، مما يؤدّي إلى التخفيف من قابلية الربح الصافي للتطاير.

مثال:

اشترت شركة خور مكسر سندات قيمتها الاسمية 100000 بمعدل 10% لمدة خمس سنوات في 2003/1/1 مع فائدة قابلة للدفع في 1/1 و7/1 وقد بيعت السندات بمبلغ 108111 مما أدَّى إلى ظهور علاوة إصدار مقدارها 8111 ومعدل فائدة فعال 8% بحيث يمكن رسم الجدول التالي لبيان إيراد الفائدة واستهلاك علاوة إصدار السندات على أساس طريقة الفائدة الفعَّالة.

التاريخ	النقدية المستلمة	إيراد الفائدة	استهلاك العلاوة	القيمة المحملة للسندات
2003/1/1	0000			108111
2003/7/1	5000	4324	676	107435
2004/1/1	5000	4297	703	106732
2004/7/1	5000	4269	731	106001
2005/1/1	5000	4240	760	105241
2005/7/1	5000	4210	790	104451
2006/1/1	5000	4178	822	103629
2006/7/1	5000	4145	855	102774
2007/1/1	5000	4111	889	101885
2007/7/1	5000	4075	925	100960
2008/1/1	5000	4040	960	100000
	50000	41889	8111	

$$5000 = 12/6 \times 100/10 \times 100000$$

$$4324 = 12/6 \times 100/8 \times 108111$$

$$676 = 4324 - 5000$$

$$108111 = 676 - 108111$$

إنّ تسجيل شراء السندات في 2003/1/1 كالتالي:

108111		من سـندات بغـرض البيع	
	108111		إلى النقدية

أما تسجيل الفائدة في 2003 /7/1 فهو كما يلي:

5000		من النقدية	
			إلى المذكورين
	676		سندات بغرض البيع
	4324		إيراد الفائدة

وفي 2003/12/31

5000		من الفوائد الدائنة المستحقة	
			إلى المذكورين
	676		سندات القرض بغرض البيع
	4324		الفائدة الدائنة

بافتراض أنَّه في 2003/12/31 كانت قيمة سندات القرض بالسوق أي القيمة العادلة 105000، وأنَّ القيمة المحمَّلة لهذه السندات هي 106732 وإن مقارنة هذه القيمة العادلة مع القيمة المحمَّلة لهذه السندات التي بحـوزة شركة خور مكسر تجعل هذه الشركة تكتشف وجود خسـارة غيـر محققـة مقدارها 1732، أي (106732-105000)، وقد تـمَّ التقريـر عـن هـذه الخسارة بفقرة مستقلة ضمن الربح الشامل، وفي فقرة مستقلة أيضاً في حقوق

المساهمين في الميزانية العمومية. أمّا القيد المحاسبي المعبِّر عن ذلك في 2003/12/31 فهو:

1732		من الأرباح والخسائر غير المحققة	
	1732		إلى تعديلات القيمة العادلة للسندات بغرض البيع

وفي حال وجود حقيبة من السندات تدرس أسعار كلٍّ سند ويحدد مركز الحقيبة الإجمالي كما يلي:

الاستثمارات	القيمة العادلة	التكلفة المرسملة	الأرباح والخسائر غير المحققة
بردى 8%	103600	93537	10063
التمويل الدولي 10%	180400	200000	(19600)
المجموع	293537	284000	(9537)

أما القيد المحاسبي فهو :

9537		من الأرباح والخسائر غير المحققة	
	9537		إلى تعديلات القيمة العادلة

3- استثمار الديون بغرض المتاجرة:

تقوم الاستثمارات بهدف المتاجرة بالقيمة العادلة ويعدُّ الفرق أرباح وخسائر غير مستلمة، وتمثل جزءاً من صافي الأرباح العادية من العمليات، نظراً لأنَّ المشروع اعتاد على بيع وشراء الاستثمارات بغرض تحقيق الإيراد.

ثانياً- الاستثمار في أسهم الملكية:

أمَّا الاستثمارات في الأسهم (الملكية) فتعامل بطريقة مشابهة إذا كانت الغاية من حيازة هذه الاستثمارات هو المتاجرة أو بغرض البيع. أمَّا إذا كانت حيازة هذه الاستثمارات بغرض السيطرة يصبح من الضروري معالجة الاستثمارات بحسب طريقة الملكية وليس بحسب التكلفة. وهو أحد موضوعات الشركات المسيطرة والمبحوث أكثر تفصيلاً في مقرر آخر.

ثالثاً- المشتقات Derivative instruments :

شهد الاقتصاد العالمي تطوراً عظيماً منذ العقود الأخيرة من القرن العشرين، فقد قربت الاتصالات الإلكترونية المسافات بين الأفراد والأسواق، وقطعت المنظمة الدولية للتجارة WTO شوطاً متقدماً صار معه أكثر من 90% من دول وشعوب العالم تتعامل مع بعضها بعضاً بدون حدود أو رسوم جمركية كالتي كانت في السابق، وتحولت معظم الدول من نظام التخطيط المركزي الشامل إلى اقتصاد السوق، فتضاعف حجم الإنتاج السلعي وزادت التدفقات المالية والنقدية أضعافاً مضاعفة عن الإنتاج السلعي، وتطورت أسواق المال وما رافقها من أدوات مالية تعني بعقود الدين أو بعقود الملكية، واشتدت المنافسة والمخاطرة في هذه الأسواق، مما دفع رجال الأعمال إلى تطوير أسواق للمشتقات النابعة من الأدوات المالية بهدف إدارة المخاطر

الناتجة عن تذبذب أسعار الأدوات المالية، بحيث تعبِّر القيم العادلة أو التدفقات النقدية لهذه المشتقات عن تعويض عن المخاطر التي تتعرض لها الأصول. وقد ساعد التقدم في تكنولوجية المعلومات IT. على تداول المشتقات المالية بيسر وأمان وسهولة.

ومن المشتقات المعروفة ما يلي:

ا"- العقود الآجلة: Forward Contracts

إذا افترضنا أنك تعتقد أنَّ أسهم بنك التمويل الدولي سترتفع ارتفاعاً شديداً في الأشهر الثلاثة القادمة، لكن مع الأسف فأنت لا تملك مالاً كافياً لشراء عدد من الأسهم في الوقت الحاضر. لذا فيمكنك أن تدخل في عقد مع الوسيط (السمسار) الذي تتعامل معه، ينصُّ العقد على تسليمك 100سهم من أسهم بنك التمويل بعد ثلاثة أشهر بسعر 110 للسهم، بموجب هذا العقد فإنك تسلمت حقاً باستلام 100سهم من أسهم بنك التمويل خلال ثلاثة أشهر وفي المقابل عليك التزام بدفع 110مقابل كل سهم. وهكذا تكون قد دخلت بعقد آجل وهو نوع من المشتقات التي تمكنك من تحقيق أرباح إذا ارتفعت أسعار الأسهم الخاصة ببنك التمويل كما كنت تتوقع، أمَّا إذا انخفضت أسعار هذه الأسهم فستحقق خسارة.

2"- عقود الخيارات: Option Contracts :

وإذا افترضنا أنَّك متردد في أمر أسهم بنك التمويل، لذا فإنَّك تحتاج إلى فترة أسبوعين لاتخاذ قرار في هذا الأمر وقد طلبت إلى الوسيط إعطاءك هذه المهلة بحيث تتمكن من الشراء بالسعر الحالي بعد أسبوعين.

أمَّا السمسار فسيسجل عليك مبلغ لنقل 300 مقابل التزامه ببيعك هذه الأسهم بسعر محدد وخلال فترة أسبوعين منذ تاريخ الاتفاق.

ويسمَّى هذا العقد عقد خيار، وهو نوع آخر من المشتقات. نتيجة هـذا قد فقد تسلمت أنت حق الشراء، ولكنك غير ملزم بالشراء.

وإذا حدث الشراء فإنَّ تكلفة هذه الأسهم هي سعر شرائها زائد تكلفـة عقد الخيار وهو 300. أمَّا إذا لم يرتفع سعر الأسهم خلال فترة الخيار وهي في هذه الحالة أسبوعان، فإنَّك ستتحمل قيمة العقد 300خسـارة. وإنَّ هـذه الخسارة تعادل الربح الذي حققه السمسار.

ولمَّا كان سعر أسهم بنك التمويل هو أساس التعاقد في عقدي الشراء الآجل أو الخيار فإنَّ هذين العقدين هما مشتقات من الأداة المالية الأساسية في هذا المثال وهي سعر السهم في بنك التمويل.

ومن القضايا التي تمثِّل مجالاً لمشتقات: معدلات الفائـدة، الطقـس، أسعار الأسهم، أسعار النفط، العملات الصعبة.

وقد تمثِّل العلاقة بين المنتجين والمستهلكين موضوعاً للمشتقات أيضاً فبافتراض أنَّ مؤسسة إكثار البذار تنتج البطاطـا، وتقـدمها إلـى السـوق الاستهلاكي. وقد كان السعر الحالي للبطاطا مرتفعاً، ولكن لسوء الحظ فـإنَّ المؤسسة تحتاج إلى شهرين لتتمكن من جنـي المحصـول وتسـليمه إلـى الأسواق. ولمَّا كانت المؤسسة تعتقد بأنَّ أسعار البطاطـا سـتنخفض فهـي ترغب في بيع البطاطا التي ستنتجها بسعر الوقت الحاضر لكن بعد شـهرين تسليم وهي مستعدة لتوقيع مثل هذا العقد.

وفي المقابل نجد أنَّ معمل إنتاج أكياس البطاطا (شيبس) يعتقـد أنَّ سعر البطاطا قد يرتفع في المستقبل القريب، لذا فهو يرحـب بالتعاقـد مـع المؤسسة لشراء البطاطا بسعر الوقت الحاضر على أن يكون الاستلام بعـد شهرين.

فإذا تمَّ التعاقد وارتفعت أسعار البطاطا عن سعر الوقـت الحاضـر

يحقق المعمل ربحاً وتحقق المؤسسة خسارة، وعلى العكس فإذا انخفضت الأسعار حققت المؤسسة أرباحاً وحقق المعمل خسائر.

وإذا لم يرغب المصنع بإجراء مثل هذا العقد، فقد يوجد أحد المضاربين الذي يشتري هذا العقد، ويقوم بالاحتفاظ به ليقوم ببيعه عند اللزوم، وقد يحقق ربحاً إذا ارتفع السعر، حيث يخسر البائع.

وقد يقوم بعض المشترين بشراء هذا العقد، لكن في الوقت نفسه يقوم بشراء البطاطا من مشتري من مكان آخر، وقد يحقق ربحاً نتيجة الفرق بين السعرين. فإذا انخفض سعر البطاطا يحقق المشتري خسائر من شراء العقد لكنه يعوض هذه الخسائر عن طريق شراء البطاطا مباشرة من المزارعين عند إنتاجها بسعر أقل، ويحصل على فرق بين السعر أرض المزرعة والسعر في السوق.

3- مفاهيم المعالجة المحاسبية بحسب المعيار 39:

اعتبر المعيار 39 المشتقات بمثابة أصول والتزامات وطلب الإفصاح عنها في الميزانية بقيمتها العادلة. حيث أنَّ مثل هذه العقود لم تكن تسجل في كثير من الأحيان قبل صدور هذا المعيار، فإنَّ العقد الآجل أو عقد الخيار لا يترتب عليه عند توقيعه أيُّ قبض أو دفع مما يجعل المحاسب يؤجِّل العمل به إلى حين البدء بتنفيذه، وهذا ما يمكن تسميته المفردات خارج الميزانية، وهذا من شأنه جعل القوائم المالية مضللة، إذ أنَّ العقد الآجل مثلاً قد يترتب عليه تحقيق المشروع لأرباح كبيرة، وقد يترتب عليه إفلاس المشروع. فإذا تمَّ توقيع العقد قبل نهاية العام فإنَّ كافة الالتزامات المالية التي تنشأ نتيجة توقيع العقد يجب أخذها بالحسبان عن طريق التعبير عن هذا العقد بقيمته السوقية العادلة.

حتى ولو تمَّ التوقيع بعد نهاية العام فإنَّ على مراجع الحسابات أن يفصح عن طريق الملاحظات عن كافة الالتزامات المالية الناشئة عن تنفيذ العقد مستقبلاً، وذلك في حدود معلومات المراجع التي توافرت لديه لغاية مغادرة المشروع وانتهاء العمل الميداني.

أمَّا القول بالاعتماد على أساس تقويمي آخر غير القيمة العادلة فهو غير عملي، فإنَّ الكثير من العقود تكون تكلفتها التاريخية صفراً عند توقيعها. أمَّا الفروقات الناتجة عن استخدام القيمة العادلة كأساس للتقويم فهي أرباح أو خسائر غير متحققة، ومن الطبيعي أن تظهر في قائمة الدخل وفي مرحلة الربح من العمليات. إذا كانت العقود بغرض المضاربة وباختصار يمكن القول أنَّ المعالجة المحاسبية تلخص كالآتي:

أ-يجب الاعتراف بالأصول والالتزامات الناشئة عن الأدوات المالية ومشتقاتها.

ب- تقوم المشتقات بالقيمة العادلة.

جـ- تعالج المكاسب أو الخسائر الناتجة عن المضاربة في الدخل العادي.

<u>مثال</u>: دخلت شركة ألفا في عقد خيار شراء أسهم شركة نماء، وكان الطرف المتعاقد الآخر هو شركة قاسيون للوساطة المالية، أمَّا موضوع العقد فهو شراء أسهم شركة نماء بالسعر الحالي وهو 100 للسهم، فإذا زاد السعر عن 100 يمكن لشركة إلفا أن تنفذ الشراء بسعر 100 وإذا لم يرتفع السعر عن 100 فإنَّ هذا العقد لا قيمة له بالنسبة لشركة إلفا بالإضافة إلى خسارتها قيمة العقد. فلو كان العقد وقع بتاريخ 2006/1/2 حينما كان سعر سهم نماء في البورصة 100 أمَّا كمية الأسهم التي يمكن لألفا شراؤها فهي 1000 سهم

فقط، ويشار إليها عادة بمصطلح notional amount وينتهي مفعول هذا العقد في 2004،/4/30 أمَّا ثمن حقِّ الشراء الذي يدفع إلى شركة قاسيون فهو 400 ويكون قيد الشراء لدى إلفا هو:

400		من حق الاستدعاء (الشراء)
	400	إلى النقدية

ويشار إلى هذه الدفعة على أنَّها حقيبة الخيار Option Premium وهو أقلُّ بكثير من تكلفة شراء الأسهم مباشرة. ويتألف خيار الحقيبة من مقدارين هما: 1) القيمة الجوهرية Intrinsic Value

2) القيمة الزمنية Time Value

حقيبة الخيار= القيمة الجوهرية + القيمة الزمنية

وتمثِّل القيمة الجوهرية الفرق بين سعر السوق والسعر المسبق في أيِّ لحظة من الزمن. وتمثِّل المبالغ المتحققة من حامل الخيار، إذا تمَّ تنفيذ الخيار فوراً وهذه القيمة تساوي الصفر حتماً بتاريخ التعاقد وهو 2006/1/2 لأنَّ سعر السوق الحالي وسعر التعاقد متساويان.

أمَّا القيمة الزمنية فتشير إلى قيمة الخيار التي تزيد عن قيمته الجوهرية. أي أنَّها تعكس إمكانية الزيادة في القيمة العادلة عن الصفر بسبب بعض التوقعات بأنَّ أسهم نماء سوف تزداد عن سعر التعاقد خلال فترة العقد.

وبافتراض أنَّ القيمة الزمنية تساوي 400. وفي 2006/3/31 كانت أسعار أسهم نماء 120 للسهم أي أنَّ القيمة الجوهرية لعقد حق الاستدعاء هي: 20000، أي أنَّ إلفا يمكنها تنفيذ العقد وتشتري 1000 سهم بسعر 100 فقط ثم تبيع هذه الأسهم بالسوق المالي بمبلغ 120 للسهم.

وهذا يعطي إلفا مكاسب (120- 100) 10000 = 200000

أمّا القيد المحاسبي لزيادة الحق الجوهري فهو:

20000		من حق الاستدعاء	
	20000		إلى الأرباح والخسائر غير المحققة

وبافتراض أنّ تقويم السوق يبيّن أنّه في هذا التاريخ تغيرت القيمة الزمنية لهذا الخيار بحيث أصبحت في 2006/12/31 تساوي 100 فقط فإنّ القيد المحاسبي لإثبات هذا التبدل هو:

300		من الأرباح والخسائر غير المحققة	
	300		إلى حق الاستدعاء

أمّا في الأول من نيسان 2006 فيمكن تسوية حساب هذا الخيار على النحو التالي:

20000		من النقدية	
100		من خسارة تسوية حق الاستدعاء	
	20100		إلى حق الاستدعاء

أسئلة الفصل الثاني

اختر الإجابة الصحيحة في كلٍّ مما يلي:

1- تعالج الرسوم الجمركية المدفوعة على آلات مستوردة وفقاً لمعايير المحاسبية الدولية على أنَّها:

أ: نفقات رأسمالية يتُم استهلاكها بشكل منفصل عن تكلفة الآلات.

ب: لا تضاف إلى ثمن تكلفة الآلة لأنَّها لا تحقق شرط وجود منافع مستقبلية.

جـ: تحمل على حساب الأرباح والخسائر للدورة المالية التي أنفقت خلالها.

د: كلٌ ما ذكر صحيح.

هـ: لا شيء مما ذكر.

2- الأصل غير الملموس (وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية):

أ: هو الأصل الذي لا وجود مادي له.

ب: يقاس بمقدار تكلفته بشكل مبدئي ويضمُ سعر الشراء بالإضافة إلى سائر النفقات لجعله صالحاً للاستخدام.

جـ: يعترف به إذا كان يتوقع أن يحقق منافع مستقبلية للمنشأة ومن الممكن قياسه بموثوقية.

د: كلٌ ما ذكر صحيح. هـ : لا شيء مما ذكر.

3- يجب الاعتراف ببند شهرة المحل وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

أ: وذلك بعد قياسها من خلال دراسة تطور الربح خلال 5 سنوات سابقة لأنّها تعبر عن قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح.

ب: إذا تبين فقط أنّ الشهرة التي ساهمت المنشأة في تكوينها عبر السنوات، ستحقق منافع اقتصادية مستقبلية.

جـ: إذا نشأت بعد شراء منشأة ودفع مبلغ زائد عن قيمة صافي الأصول.

د: كلُّ ما ذكر.

هـ: لا شيء مما ذكر.

4- تتمُّ معالجة نفقات البحث والتطوير وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

أ: في حساب الأرباح والخسائر باعتبارها نفقة جارية في جميع الأحوال.

ب: بأن تتمَّ رسملتها بالكامل.

جـ: يتمُّ رسملة نفقات التطوير فقط إذا حققت عدة شروط نصَّت عليها المعايير.

د: كلُّ ما ذكر صحيح.

هـ: لا شيء مما ذكر.

5- فيما يلي أمثلة عن أنشطة التطوير ما عدا واحداً منها:

أ: تصميم وبناء واختبار نماذج أولية أو سابقة للإنتاج.

ب: تصميم أدوات وقوالب تتضمن التقنية الجديدة.

جـ: تصميم وبناء وتشكيل خطة تجريبية على نطاق ليس مجدياً اقتصادياً.

د: وضع وتقييم وإجراء اختيار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو العمليات

الجديدة المحسنة.

6- تتضمن تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً كلُّ مما يلي مـــا عـــدا واحدة منها:

أ: تشمل كلَّ ما ينفق على إنتاج الأصل وإعداده وجعله صالحاً للاستخدام المعد له.

ب: رواتب وأجور الموظفين العاملين بشكل مباشر على إنتاج الأصل.

جـــ: نفقات الدورات التدريبية للعاملين من أجل تشغيل الأصل المذكور.

د: المصروفات الثابتة اللازمة لإنتاج الأصل والتي يمكـــن تخصيصـــها بشكل معقول.

7- يتألف بند الممتلكات والمصانع والمعدات من الفقرات التالية عدا واحـــدة منها:

أ: الآلات الصناعية.

ب: العقارات.

جـــ: السيارات.

د: شهرة المحل.

هـــ: التجهيزات الصناعية.

8- إذا قامت إحدى المنشآت بتصنيع الأصول التي تستخدمها فـــإنَّ معـــايير المحاسبة الدولية تطالب بالمعالجة التالية:

أ: تحميل تكاليف الأصل المذكور على حـــ/ أ. خ باعتباره نفقة جارية.

ب: رسملة سائر تكاليف تصنيع الأصل بعد استبعاد الهدر غير العادي.

جـــ: تقييم الأصل بسعره السوقي.

د: كلُّ ما ذكر. هـــ: لا شيء مما ذكر.

9- يجب معالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول طويلة الأجـــل وفقـــاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 23:

أ: على أنَّها نفقة جارية في الفقرة التي يتمُّ تكبدها خلالها.

ب: يمكن رسملتها إذا كانت تتعلق بأصل يتطلب وقتاً طويلاً لكي يصـــبح جاهزاً للاستخدام أو البيع.

جـــ: يمكن رسملتها إذا حققت شروط الرسملة بعد تنزيل أي دخل نـــاتج عن الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة.

د: كلُّ ما ذكر.

هـــ: لا شيء مما ذكر.

10- يتمُّ إعادة تقييم بنود الممتلكات والمصانع والمعـــدات وفقـــاً للمعيـــار المحاسبي الدولي رقم 16 باستخدام مدخل:

أ: القيمة الحالية. ب: التكلفة التاريخية.

جـــ: تكلفة الصنع. د: كلُّ ما ذكر. هـــ: لا شيء مما ذكر.

11- في حال تغير قيم الأصول فإنَّ معايير المحاسبة الدولية:

أ: تجيز إعادة تقييم الأصول في حال زيادة قيمة الأصول.

ب: تجيز إعادة تقييم الأصول في حال انخفاض قيمة الأصول.

جـــ: تجيز إعادة تقييم الأصول في ارتفاع قيمة الأصول وانخفاضها.

د: لا تجيز إعادة التقييم بل الإبقاء على قيمتها المسجلة في القوائم.

12- اذكر الفرق بين الأدوات المالية المعتادة والمشتقات.

13- أصدرت شركة العلالي قرص سندات بمبلغ 1000000 لمدة 5 سنوات بمعدل 8% في 2006/1/2 وقد تمَّ بيع السندات بالكامل.

المطلوب:

أ- وضع قيد اليومية اللازم.

ب- لمَّا كانت الشركة تواجه خطر انخفاض معدل الفائدة مما يرتب عليها خسائر ناجمة عن إصدار هذا القرض قررت أن تتحوط من هذه الخسارة قد خلت لعقد تبادل Swap يرتكز على معدلات الفائدة وقد كانت شروط العقد كالتالى:

- تقبض العلالي مدفوعات على أساس معدل فائدة ثابت 8% مبني على أساس 1000000 (قيمة القرض)

- تدفع العلالي معدلاً متغيراً للفائدة يعتمد على اختلاف سعر الفائدة بالسوق طول فترة القرض. وقد كان المعدل المتغير عند إصدار القرض 6.8%

المطلوب:

1 - ضع قيد إثبات الفائدة في 2006/12/31 ودفعه.

2- ضع قيد استلام الفائدة في 2006/12/31

3- ضع قيد إثبات عقد التحوط في 2006/12/31

4- تسوية رصيد قرض السندات في 2006/12/31

الفصل الثالث

المحاسبة عن حقوق الملكية والالتزامات

يهدف هذا الفصل إلى:

1- تحديد معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة بمحاسبة الأصول.

2- عرض أهم متطلبات معايير المحاسبة الدولية وفقاً لكلٍّ بند من بنود الأصول.

3- توضيح تطبيقات معايير المحاسبة الدولية في محاسبة الأصول.

أولاً: مفاهيم عامة في المحاسبة عن حقوق الملكيـــة والالتزامـــات وفقـــاً لمعايير المحاسبة الدولية.

1- مفهوم حق الملكية:

ورد في الإطار الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية لإعـــداد القوائم المالية تعريفاً لحق الملكية على أنَّه حق الملاك المتبقي في الأصـــول بعد طرح كافة الالتزامات.

ويعتمد قياس حق الملكية الذي يظهر في قائمة المركز المـــالي علـــى قياس الأصول والالتزامات، وبالتالي فإنَّ إعادة تقيـــيم أو إعـــادة صـــياغة الأصول والالتزامات يؤدّي إلى زيادة أو نقص في حق الملكية.

2- مفاهيم رأس المال:

يتمُّ التفريق عادة بين مفهومين لرأس المال:

أ- المفهوم المالي لرأس المال: ويقصد به الأموال المستثمرة وهو مرادف لصافي الأصول وحقوق الملكية في الشركة.

ب- المفهوم المادي لرأس المال: ويقصد به القدرة التشغيلية حيـــث يعتبـــر رأس المال بمثابة الطاقة الإنتاجية للشركة.

ويتمُّ اختيار المفهوم المناسب لرأس المال تبعاً لحاجة مستخدمي القوائم المالية.

- مفاهيم الحفاظ على رأس المال:

أ- مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال:

وفقاً لهذا المفهوم فإنَّ الربح هو المبلغ الناتج كزيادة للمبلغ المـــالي (أو

النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة المالية بما يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدي) لها في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين أو مساهمات منهم خلال الفترة.

ب- مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال:

وفقاً لهذا المفهوم فإنَّ الربح هو المبلغ الناتج كزيادة للطاقة الإنتاجية المادية للشركة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة بما يتجاوزها عن بداية الفترة بعد استبعاد التوزيعات على المالكين أو مساهماتهم خلال الفترة.

3- مفهوم الالتزام:

هو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والمحتوية على منافع اقتصادية.

ثانياً: المحاسبة عن حق الملكية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

لا يوجد معيار مستقل من معايير المحاسبة الدولية ليظهر المعالجة المحاسبية لحقوق الملكية، ولكن هناك العديد من الفقرات التابعة للعديد من معايير المحاسبة الدولية التي تناولت موضوع حق الملكية، يمكن استعراض أهمها فيما يلي:

- الفقرات 49 و 65 حتى 68 و 81 و 102 حتى 110 من إطار إعداد القوائم المالية.
- الفقرة 76 من المعيار المحاسبي الدولي الأول وتناولت متطلبات الإفصاح عن حقوق الملكية كما بينت الفقرة 96 موضوع التغيرات في حقوق

الملكية.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 وتناول موضوع اندماج الأعمال وتحديد حقوق الأقلية. وقد تمَّ استبداله بالمعيار 3 من معايير التقارير المالية الدولية.
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في المنشآت التابعة). ولاسيما فيما يتعلق بحقوق الأقلية.
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 32، الأدوات المالية (الإفصاح والعرض) في فقراته 16 وحتى 32.
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 33. حصة السهم من الأرباح.

وسنقوم في الصفحات التالية بعرض أهمّ محتويات هذه الفقرات والمعايير واستخدامها في المحاسبة عن حقوق الملكية.

فقد نصَّت الفقرة 49 من إطار إعداد القوائم المالية كما بيّنا سابقاً على تعريف حق الملكية بأنَّه حق الملاك المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات.

ويعدَّ قياس حقوق الملكية هاماً حيث تهتم القوانين بذلك باعتبار أنَّ حقوق الملكية وخاصة ذلك الجزء المتمثل في رأس المال هو الحد الأدنى الذي يجب على الشركة أن تحتفظ به من أجل ضمان حقوق الدائنين.

ويرى بعضهم أنَّ حقوق الملكية هي عبارة عن الحصة المتبقية من الأصول بعد طرح الالتزامات وتسمَّى أيضاً صافي الأصول.

كما نصَّت الفقرة 65 منه على التصنيفات الفرعية لحق الملكية في قائمة المركز المالي، والتي تضمُّ الأموال التي يقدّمها المساهمون، والأرباح

المدورة والاحتياطيات وذلك في الشركات المساهمة.

لذلك فإنَّ حقوق الملكية للمساهم تشمل ما يلي: (حق السهم):

أ- الحق في الحصول على الأرباح.

ب- الحق في التصويت.

جـ- الحق في أصول الشركة عند التصفية.

د- حقوق أخرى.

ويتمُّ التفريق بين نوعين من الاحتياطيات:

- احتياطيات تمثِّل حجوزات من الأرباح المدورة.
- احتياطيات تمثِّل تسويات الحفاظ على رأس المال.

وقد نصَّت الفقرة 81 على أنَّ إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدي إلى زيادات أو نقصان في حق المالكين كتعديلات للحفاظ على راس المال أو احتياطيات إعادة تقييم.

إنَّ الفقرة 102 وحتى 110 من إطار إعداد القوائم المالية فقد تناولت موضوع تحديد مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

حيث يتمُّ التفريق بين المفهوم المالي والمفهوم المادي.

وينطلق تحديد مفهوم المحافظة على رأس المال من تعريف رأس المال وتعريف الربح. ويتطلب مفهوم المحافظة على رأس المال المادي إتباع محاسبة القيمة الجارية في القياس ومعالجة التغير في أسعار الأصول والالتزامات، في حين يعتمد المفهوم المالي على القياس في ظلِّ التكلفة التاريخية.

كما عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 في الفقرة 96، للتغيرات فوق المساهمين وطالب عرض ذلك في القوائم المالية بحيث يتمُّ عرض ما يلي:

أ- صافي الربح أو الخسارة للفترة.

ب- كلَّ بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتمُّ الاعتراف بها حسب متطلبات معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر في حقوق المساهمين.

جـ- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية بموجب المعيار 8.

د- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين.

هـ- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية والحركات خلال الفترة.

و- المطابقة بين القيمة المسجلة لكلِّ فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكلِّ احتياطي في بداية الفترة ونهايتها.

أمَّا المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 فقد أورد مفهوم أداة حقوق الملكية وعرفها على أنَّها أيُّ عقد يبين الحصة المتبقية في أصول منشأة بعد خصم جميع التزاماتها.

وطالب المعيار التفريق بين أداة حقوق الملكية والالتزام المالي.

حيث ورد ضمنه أنَّ على الجهة التي تصدر الأداة المالية تصنيف الأداة أو أجزاءها المكونة، وإظهارها إن كانت التزاماً مالياً أو حق ملكية.

فعندما لا تؤدِّي الأداة المالية إلى نشوء التزام تعاقدي على الشركة المصدرة لها بتسليم نقد أو أصل مالي آخر... فإنَّها تكون أداة حق ملكية.

ويجب عرض كلٍّ منهما بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

كما نصَّ المعيار نفسه على وجوب عرض الفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب المتعلقة بأداة مالية المصنفة كالتزام مالي في قائمة الدخل كمصروف أو إيراد.

أمَّا التوزيعات لحملة الأدوات المالية المصنفة كأداة حق ملكية فتظهرها الشركة المصدرة لها على أنَّها حقوق ملكية.

أمَّا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) فقد تناول موضوع حقوق الأقلية عند اندماج الشركات وقد عرفه المعيار كما يلي:

حقوق الأقلية: هي نسبة الربح أو الخسارة وصافي أصول شركة تابع يمكن نسبها إلى حصص حقوق الملكية غير المملوكة، بشكل مباشر أو غير مباشر. من خلال الشركات التابعة، من قبل المنشأة الأم.

وتناول المعيار موضوع قياس نصيب الأقلية.

كما عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 لقياس ومعالجة حقوق الأقلية في القوائم المالية الموحدة.

ونظراً لأهمية موضوع حق السهم من الأرباح فقد أفردت لجنة المعايير المحاسبية الدولية معياراً خاصاً وهو المعيار رقم 33 لعام 1997.

فقد نصَّ المعيار المذكور على احتساب حصة السهم من الأرباح الأساسية وذلك بتقسيم صافي الربح أو الخسارة للدورة المالية والعائدة إلى حملة الأسهم العادية، على المعدل المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال

الفترة. وذلك من أجل أخذ تغير عدد الأسهم الموجودة خلال الدورة المالية، وتحركاتها بالحسبان لدى احتساب حصة السهم.

كما نصَّ المعيار نفسه على أنَّه لدى احتساب حصة السهم من الأرباح الأساسية فإنَّه يتمُّ الانطلاق من صافي الربح أو الخسارة للدورة المالية وذلك بعد خصم توزيعات أرباح الأسهم الممتازة.

كما نصَّ المعيار على أن تقوم المنشأة بعرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة في صلب قائمة الدخل لكلِّ فئة من الأسهم العادية التي لها حق مختلف في المشاركة في صافي أرباح الفترة، ويجب على المنشأة عرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة وإبرازها بشكل متساو عن كافة الفترات المعروضة.

ثالثاً: المحاسبة عن الالتزامات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

1- تعريف:

عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية الالتزام بأنَّه تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والمحتوية على منافع اقتصادية.

كما عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 المعدل عام 2004 الالتزام المالي على أنَّه أيُّ مطلوب يكون عبارة عن التزام تعاقدي لغرض:

- تسليم نقدية أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى.
- تبادل الأدوات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يترتب عليها التزام.

أمَّا المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 لعام 1998 فقد فرّق بين الالتزام القانوني والالتزام البناء.

ويقصد بالالتزام القانوني أنَّه التزام بموجب عقد أو تشريع أو لسبب قانوني أمَّا الالتزام المسمَّى بالبناء فهو التزام مأخوذ من أعمال المنشأة عندما تكون هناك دلائل تشير إلى أنَّ المنشأة ستقبل الالتزامات وأظهرت ذلك للأطراف الأخرى.

2- التمييز بين الالتزام وحق الملكية:

طالبَ المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 بالتمييز بين الالتزام المالي وأداة حق الملكية عند إصدار الأداة المالية.

ويجب التمييز بينهما في قائمة المركز المالي.

فعندما يتمُّ إصدار أسهم ممتازة على أن يتمُّ تسديدها إجبارياً من قبل الشركة المصدرة بمبلغ ثابت محدد في تاريخ محدد في المستقبل فإنَّ ذلك يدعو إلى تصنيف هذا البند على أنَّه التزام (مطلوب مالي).

وبشكل عام فإنَّ المعيار الهام في التفريق بين الالتزام وأداة حق الملكية هي وجود التزام تعاقدي.

3- الاعتراف بالالتزام:

ورد في إطار إعداد القوائم المالية الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية أنَّه يتمُّ الاعتراف بالالتزام في قائمة المركز المالي عندما يكون من المتوقع أن ينتج عن تسديد تعهد حالي تدفقات خارجية من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية، بشرط إمكانية قياس مبلغ التسديد بقدر كاف من الموثوقية.

كما نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 على أنَّه يجب على المنشأة

الاعتراف بالمطلوبات المالية في ميزانيتها العمومية فقط عندما تصبح طرفاً في الأحكام التعاقدية للأداة.

وقد عرض المعيار بعض الأمثلة على تطبيق هذا الشرط:

أ- يتمُّ الاعتراف بالذمم الدائنة غير المشروطة عندما تصبح المنشأة طرفاً في العقد وعليها التزام قانوني بالتسديد.

ب- الالتزامات الناتجة عن التزام ثابت لشراء بضائع أو خدمات لا يتمُّ الاعتراف بها إلاَّ إذا قامت المنشأة بتنفيذها بموجب الاتفاقية.

فلا يتمُّ الاعتراف بالالتزام لمجرد حصول وقت الالتزام بموجب الاتفاقية بل يجب تأخير الاعتراف إلى أن يتمَّ تسليم أو تقديم البضاعة أو الخدمات المطلوبة.

4- إلغاء الاعتراف بالالتزامات:

نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 على أنَّه يجب على المنشأة استبعاد المطلوب المالي من ميزانيتها العمومية عندما يتمُّ تنفيذ الالتزام المحدد في العقد أو إلغاؤه أو انتهاء مدته.

كما نصَّ المعيار نفسه أنَّه في حالة تحويل سيطرة المنشأة على أصل مالي ونتيجة لذلك تحمَّلت المنشأة مطلوباً مالياً جديداً، عندها يجب الاعتراف بالمطلوب المالي الجديد بمقدار القيمة العادلة، ويجب الاعتراف بنتائج هذه العملية من ربح أو خسارة ناتجة عن الفرق بين العوائد وبين القيمة العادلة للمطاليب.

5- قياس الالتزام:

نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 على قياس الالتزامات بمقدار

التكلفة، وهي القيمة العادلة للمقابل المستلم.

ونصَّ المعيار نفسه على أنَّه بعد الاعتراف الأولي بالالتزام يجب على المنشأة أن تقوم بقياس الالتزامات بقيمتها المطفأة.

6- تعديل الالتزامات بالأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم:

نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 على أن يتمَّ تعديل الالتزامات بتأثير الأحداث التي تجري بعد تاريخ الميزانية العمومية إذا توافرت أدلة جديدة تساعد على تقدير المبالغ المتعلقة بالظروف التي كانت موجودة بتاريخ الميزانية العمومية.

إلاَّ أنَّ المعيار نفسه قد نصَّ على ألاَّ يتمَّ تعديل الالتزامات نتيجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية إذا لم تؤثِّر الأحداث على حالة الالتزامات بتاريخ الميزانية العمومية بل يجب الإفصاح عنها إذا كانت هامة لدرجة أن عدم الإفصاح عنها يؤثر على قدرة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة.

ويتضمن ذلك الإفصاح عن:

أ- طبيعة الحدث.

ب- تقدير الأثر المالي للأحداث.

7- الالتزامات المحتملة:

عرّف المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 لعام 1998 الالتزام (المطلوب) المحتَمل بأنَّه:

أ- التزام ممكن ينجم عن أحداث سابقة وسيتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدثٌ مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمنشأة.

ب- أو التزام حالي ينشأ من أحداث سابقة إلاّ أنّه غير معترف به بسبب ما يلي:

- ليس من المحتمل أن يطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية التسوية الالتزام.
- أو لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بقدر كافٍ من الموثوقية.

وقد نصّ المعيار على عدم الاعتراف بمطلوب (التزام) محتمل، ولكن يجب الإفصاح عن الالتزامات المحتملة من خلال وصف موجز لطبيعة المطلوب المحتمل.

8- المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي:

نصّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 المعدل عام 1998 أنّه يجب إجراء المقاصة بين الأصل والالتزام المالي وإظهار صافي المبلغ في الميزانية العمومية في الحالتين التاليتين:

أ- عندما يكون للمنشأة حق قابل للتنفيذ قانونياً لإجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها.

ب- عندما تنوي المنشأة إمّا التسوية على أساس صافي المبلغ أو تخفيض الأصول وتسوية الالتزامات في الوقت نفسه.

لذلك يجب عرض الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس صافي المبلغ عندما يعكس ذلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للمنشأة من تسوية أداتين ماليتين منفصلتين أو أكثر، وعندما يكون للمنشأة الحق في استلام أو دفع مبلغ صافي منفرد وتنوي القيام بذلك.

ما عدا ذلك وفي الحالات العادية يتمُّ عرض الأصول المالية من الالتزامات المالية بشكل منفصل عن بعضهما بعضاً.

9- تصنيف الالتزامات والإفصاح عنها:

يجب التمييز بين الالتزامات طويلة الأجل والالتزامات المتداولة، وقد نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 على وجوب تصنيف المطلوب على أنَّه مطلوب متداول في الحالتين التاليتين:

أ- عندما يتوقع تسويته أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.

ب- عندما يستحق التسوية خلال اثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

وقد نصَّ المعيار نفسه على وجوب تصنيف جميع المطلوبات الأخرى على أنها مطلوبات غير متداولة.

كما نصَّ المعيار على تصنيف بعض المطلوبات على أنَّها متداولة مثل الذمم التجارية الدائنة، ومستحقات الموظفين وتكاليف التشغيل الأخرى والتي تشكل جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، وذلك حتى لو كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من إثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

أسئلة الفصل الثالث

1- أجب بنعم أو لا على كلٍّ مما يلي:

أ- يتساوى حق الملكية مع رأس المال في حال الشركات المساهمة.

ب- يؤدّي إعادة تقييم الأصول والالتزامات إلى تعديل في حقّ الملكية.

جـ- حق الملكية بالنسبة للمساهم هو القيمة الاسمية للسهم الذي يملكه.

د- لا يحافظ مدخل التكلفة التاريخية على رأس المال بالمفهوم المالي في ظل ثبات الأسعار.

هـ- يحافظ مدخل التكلفة التاريخية على رأس المال بالمفهوم المالي بشكل دائم.

و- يختلف مقدار الربح باختلاف المفهوم المطبق للمحافظة على رأس المال (المالي أو المادي).

ز- حق الملكية هو حق الملاك المتبقي في الأصول بعد طرح الالتزامات كافة.

ح- عندما لا تؤدّي الأداة المالية إلى نشوء التزام تعاقدي على الشركة المصدرة لها فإنها تكون أداة حق ملكية.

2- فرّق بين المفهوم المالي لرأس المال ومفهومه المادي مع بيان أثر كلٍّ مفهوم على قياس الربح.

3- ما المقصود بأداة حق الملكية؟ وما الفرق بينهما وبين الالتزام المالي؟

4- عرّف حق الأقلية.

5- ما المقصود بالمعدل المرجح لعدد الأسهم ؟ ولماذا يُستخدم هذا المعدل

من أجل احتساب حقّ السهم من الأرباح؟

6- أذكر التعريف الذي أوردته معايير المحاسبة الدولية لمفهوم الالتزام.

7- ما الفرق بين الالتزام القانوني والالتزام البناء وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 38.؟

8- ما المقصود بالالتزام المحتمل مع إعطاء مثال على ذلك ؟

9- ما الحالات التي يجوز فيها إجراء المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي.

10- أذكر الشروط الواجب توافرها في الالتزام لكي يتم تصنيفه على أنّـــه التزام متداول وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

الفصل الرابع

موضوعات محاسبية مختارة

ومعالجتها وفقاً للمعايير

المحاسبية الدولية

يهدف هذا الفصل إلى:

1- عرض موضوعات محاسبية متنوعة تتعلق بمحاسبة الاستثمارات والاستهلاك، ومحاسبة عقود الإنشاء، ومحاسبة الإيراد، ومحاسبة التضخم والمحاسبة عن التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية، وعرض بنود المعايير المحاسبية الدولية ذات العلاقة.

2- استعراض أهمّ متطلبات معايير المحاسبة الدولية لكلٍّ موضوع بشكل مستقل ومناقشتها.

3- توضيح تطبيقات متطلبات معايير المحاسبة الدولية لكلٍّ موضوع مع أمثلة عملية لبعضها.

أولاً: محاسبة الاستثمارات:

1- أهمُّ المعايير المحاسبية الدولية التي اهتمَّت بمحاسبة الاستثمارات:

نصَّ معيار المحاسبة الدولي رقم (1) على أن يتمَّ عرض مختلف الاستثمارات في صلب الميزانية العمومية الاستثمارات العقارية والاستثمارات التي تمَّ المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

ونصَّ المعيار رقم 3 من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على محاسبة اندماج الأعمال.

ونصَّ المعيار رقم 27 على القوائم المالية الموحدة والمنفصلة والطرق المحاسبية المختلفة الواجب تطبيقها.

أمَّا المعيار رقم 28 فقد تناول الاستثمارات في المنشآت الزميلة.

والمعيار رقم 31 الذي تناول موضوع الحصص في المشاريع المشتركة.

والمعيار رقم 40 الذي تناول موضوع الاستثمارات العقارية والمعياران رقم 32 ورقم 39 اللذان تناولا الأدوات المالية.

وسنقوم فيما يلي بدراسة أهمِّ هذه الموضوعات بالتفصيل الملائم لكلِّ موضوع.

2- المحاسبة عن اندماج الأعمال:

عرَّف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3 اندماج الأعمال، أنَّه عبارة عن جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة في منشأة واحدة معدَّة للتقارير المالية.

الهدف:

إنَّ الهدف من هذا المعيار هو تحديد الإبلاغ المالي من قبل المنشأة عندما تتولى عملية اندماج أعمال. ويحدد على وجه الخصوص أنَّه يجب

محاسبة عمليات اندماج الأعمال كافة من خلال تطبيق أسلوب الشراء. وبناءً عليه، تعترف المنشأة المشترية بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة والتزاماتها الطارئة بقيمها العادلة في تاريخ الاندماج بالشراء، كما تعترف أيضاً بالشهرة، والتي يتمُّ اختبارها لاحقاً لقياس انخفاض القيمة بدلاً من إطفائها.

النطاق:

باستثناء ما تمَّ وصفه في الفقرة 3، ينبغي على المنشآت تطبيق هذا المعيار عند محاسبة عمليات اندماج الأعمال.

ولا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) عمليات اندماج الأعمال التي يتمُّ فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً لتشكيل مشروع مشترك.

(ب) عمليات اندماج الأعمال المتعلقة بالمنشآت أو مؤسسات الأعمال التي تخضع لسيطرة مشتركة.

(ج) عمليات اندماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتبادلة.

(د) عمليات اندماج الأعمال التي يتمُّ فيها جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة معاً لتشكيل منشأة معدة للتقارير المالية بوساطة عقد فقط دون الحصول على حصة ملكية (على سبيل المثال، عمليات الاندماج التي يتمُّ فيها جمع المنشآت المنفصلة معاً بوساطة عقد فقط لإنشاء شركة مسجلة مرتين في سوق الأسهم).

تعريف اندماج الأعمال:

إنَّ اندماج الأعمال هو عبارة عن جمع منشآت أو مؤسسات أعمال

منفصلة في منشأة واحدة معدة للتقارير المالية والنتيجة التي تتأتى عن كافة عمليات اندماج الأعمال تقريباً هو حصول منشأة واحدة، وهي المنشأة المشترية، على السيطرة على واحدة أو أكثر من مؤسسات العمل الأخرى، المنشأة المشتراة. وإذا استطاعت المنشأة السيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى التي لا تكون عبارة عن مؤسسات أعمال، فإنَّ جمع تلك المنشآت معاً لا يعتبر اندماج أعمال. وعندما تشتري منشأة ما مجموعة من الأصول أو صافي الأصول التي لا تشكل مؤسسة عمل، ينبغي عليها توزيع تكلفة المجموعة بين الأصول والالتزامات المختلفة القابلة للتحديد في المجموعة على أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ الاندماج بالشراء.

يمكن هيكلة اندماج الأعمال بطرق مختلفة لأسباب قانونية أو ضريبية أو لأسباب أخرى. ويمكن أن ينطوي على شراء المنشأة لحقوق ملكية منشأة أخرى، أو شراء صافي الأصول كافة لمنشأة أخرى، أو تولي التزامات منشأة أخرى، أو شراء بعض صافي أصول منشأة أخرى والتي تشكِّل معاً مؤسسة عمل واحدة أو أكثر. ويمكن إنفاذ اندماج الأعمال من خلال إصدار أدوات حقوق الملكية، أو نقل النقد، أو النقد المعادل أو أصول أخرى، أو خليط منها. ويمكن أن تكون المعاملة حملة الأسهم للمنشآت موضوع الاندماج أو بين منشأة واحدة وحملة الأسهم لمنشأة أخرى. ويمكن أن تنطوي على تأسيس منشأة جديدة للسيطرة على المنشآت موضوع الاندماج أو صافي الأصول المنقولة، أو إعادة هيكلة واحدة أو أكثر من المنشآت موضوع الاندماج.

ويمكن أن ينتج عن اندماج الأعمال علاقة بين الشركة الأم و الشركة التابعة، تكون فيها المنشأة المشترية هي الشركة الأم والمنشأة المشتراة هي

الشركة التابعة للمنشأة المشترية. وفي مثل تلك الظروف، تطبق المنشأة المشترية هذا المعيار في بياناتها المالية الموحدة. وتعمل على شمل حصتها في المنشأة المشتراة في أية بيانات مالية منفصلة تصدرها كاستثمار في شركة تابعة ما (انظر معيار المحاسبة الدولي 27 "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة ").

ويمكن أن ينطوي اندماج الأعمال على شراء صافي الأصول، بما في ذلك أية شهرة، لمنشأة أخرى بدلاً من شراء حقوق الملكية للمنشأة الأخرى. ولا ينتج عن مثل ذلك الاندماج علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة.

كما يتضمن تعريف اندماج الأعمال، وكذلك نطاق تطبيق هذا المعيار، عمليات اندماج الأعمال التي تحصل فيها منشأة واحدة على السيطرة على منشأة أخرى، لكن لا يتزامن تاريخ حصولها على السيطرة (أي تاريخ الاندماج بالشراء) مع تاريخ أو تواريخ شراء حصة الملكية (أي تاريخ أو تواريخ التبادل). ويمكن أن تبرز هذه الحالة، على سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة المستثمر بها في ترتيبات لإعادة شراء الأسهم مع بعض مستثمريها، ونتيجةً لذلك، تتغير سيطرة المنشأة المستثمر بها.

عمليات اندماج الأعمال المتعلقة بالمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة:

إنّ اندماج الأعمال المتعلق بمنشآت أو أعمال تخضع لسيطرة مشتركة هي عملية اندماج أعمال تكون فيها كافة المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع الاندماج خاضعة بشكل أساسي لسيطرة الجهة نفسها أو الجهات قبل و بعد اندماج الأعمال، ولا تكون تلك السيطرة مؤقتة.

ويُنظر إلى مجموعة من الأفراد على أنّهم يسيطرون على المنشأة،

ندما يكون لديهم بشكل جماعي، نتيجة لترتيبات تعاقدية، سلطة جماعية ساسية لإدارة السياسات المالية والتشغيلية من أجل الحصول على المنافع من أنشطتها.وبناءَ على ذلك، فإنَّ اندماج الأعمال لا يندرج ضمن نطاق هذا المعيار عندما يكون لنفس المجموعة من الأفراد،نتيجة لترتيبات تعاقدية،سلطة جماعية أساسية المالية والتشغيلية لكلٍّ من المنشآت موضوع الاندماج للحصول على أنشطتها، ولا تكون تلك السلطة الجماعية الأساسية مؤقتة.

ويمكن أن تخضع المنشأة لسيطرة فرد أو مجموعة من الأفراد يعملون معاً بموجب اتفاق تعاقدي، ويمكن أن لا يخضع ذلك الفرد أو مجموعة الأفراد لمتطلبات الإبلاغ المالي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبناءً على ذلك، ليس من الضروري أن يتمَّ شمل المنشآت موضوع الاندماج كجزء من نفس البيانات المالية الموحدة، وأن يُنظر إلى اندماج الأعمال على أنه ينطوي على منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة.

ولا يعتبر نطاق حقوق الأقلية في كلٍّ من المنشآت موضوع الاندماج قبل وبعد اندماج الأعمال ذا علاقة بتحديد ما إذا ينطوي الاندماج على منشآت تخضع لسيطرة مشتركة. وعلى نحو مماثل، فإنَّ حقيقة أنَّ واحدة من المنشآت موضوع الاندماج هي شركة تابعة تمَّ استثنائها من البيانات المالية الموحدة للمجموعة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 27 ليس له علاقة بتحديد ما إذا ينطوي الاندماج على منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة.

أسلوب المحاسبة عن اندماج الأعمال:

يجب محاسبة عمليات اندماج الأعمال كافة من خلال تطبيق أسلوب الشراء

ينظر أسلوب الشراء إلى اندماج الأعمال من المنشأة موضوع الاندماج التي يتمُّ تحديدها على أنَّها المنشأة المشترية. وتشتري المنشأة المشترية صافي الأصول وتعترف بالأصول المشتراة والالتزامات والالتزامات الطارئة المضمونة، بما في ذلك تلك التي لم تعترف بها سابقاً المنشأة المشتراة. ولا يتأثر قياس أصول والتزامات المنشأة المشترية بالمعاملة، ولا تتأثر أيضاً أية أصول أو التزامات إضافية للمنشأة المشترية معترف بها نتيجةً للمعاملة، لأنَّها ليست موضوع المعاملة.

يتضمن أسلوب الشراء الخطوات التالية:

(أ) تحديد المنشأة المشترية؛

(ب) قياس تكلفة اندماج الأعمال؛

(ج) توزيع، في تاريخ الاندماج بالشراء، تكلفة اندماج الأعمال على الأصول المشتراة والالتزامات الطارئة المضمونة.

تعريف المنشأة المشترية:

يجب تعريف المنشأة المشترية لجميع عمليات اندماج الأعمال، والمنشأة المشترية هي المنشأة موضوع الاندماج التي تحصل على السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى موضوع الاندماج.

ولأنَّ أسلوب الشراء ينظر إلى اندماج الأعمال من منظور المنشأة المشترية، فإنَّه يفترض أنَّ واحداً من أطراف المعاملة يمكن تحديده على أنه منشأة مشترية.

والسيطرة هي سلطة إدارة السياسات المالية و التشغيلية لمنشأة أو مؤسسة عمل للحصول على منافع من أنشطتها. ويُفترض أنَّ المنشأة الدامجة

قد حصلت على السيطرة على منشأة دامجة أخرى عندما تشتري أكثر من نصف حقوق التصويت في تلك المنشأة الأخرى، ما لم يكن من الممكن إثبات أنَّ تلك الملكية لا تشكِّل سيطرة. وحتى إذا لم تشتري واحدة من المنشآت الدامجة أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة دامجة أخرى، فقد تكون قد حصلت على السيطرة على تلك المنشأة الأخرى إذا حصلت على ما يلي، نتيجةً لعملية الاندماج:

(أ) السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت للمنشأة الأخرى بسبب اتفاق مع مستثمرين آخرين أو

(ب) سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى بموجب قانون أو اتفاقية؛ أو

(ج) سلطة تعيين أو إزالة أغلبية أعضاء مجلس الإدارة الحاكمة المقابلة للمنشأة الأخرى؛ أو

(د) سلطة الاقتراع بغالبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المقابلة للمنشأة الأخرى.

تكلفة اندماج الأعمال:

يتعين على المنشأة المشترية قياس تكلفة اندماج الأعمال على أنِّه إجمالي ما يلي:

(أ) القيم العادلة، في تاريخ التبادل، للأصول الممنوحة، والالتزامات المتكبدة أو المضمونة، وأدوات حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المشترية، مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة؛ مضافاً إليها.

(ب) أية تكاليف تُنسب مباشرة لعملية اندماج الأعمال.

إنَّ تاريخ الاندماج بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية فعلياً على المنشأة المشتراة. وعندما يتحقق هذا من خلال معاملة تبادل وحيدة، فإنَّ تاريخ التبادل يتزامن مع تاريخ الاندماج بالشراء. غير أنَّ اندماج الأعمال قد ينطوي على أكثر من معاملة تبادل واحدة، على سبيل المثال عندما يتحقق ذلك على مراحل من خلال عمليات شراء أسهم متعاقبة. وعندما يحدث ذلك:

(أ) تكون تكلفة الاندماج هي إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة.

(ب) يكون تاريخ التبادل هو تاريخ كلِّ معاملة تبادل (أي التاريخ الذي يتمُّ فيه الاعتراف بكلِّ استثمار في البيانات المالية للمنشأة المشترية).

بينما يكون تاريخ الاندماج بالشراء هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشتراة.

وتقتضي الفقرة 24 قياس الأصول الممنوحة والالتزامات المتكبدة أو المضمونة من قبل المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة بقيمها العادلة في تاريخ التبادل. وبناءً عليه، عندما يتمُّ تأجيل تسوية تكلفة اندماج الأعمال كافة أو جزء منها، يجب تحديد القيمة العادلة لذلك العنصر المؤجل بخصم المبالغ واجبة الدفع إلى قيمتها الحالية في تاريخ التبادل، مع الأخذ بالحسبان أي علاوة أو خصم من الممكن تكبده في التسوية.

وتتضمن تكلفة اندماج الأعمال الالتزامات المتكبدة أو المضمونة من قبل المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة. ولا تعتبر الخسائر الإضافية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة الاندماج التزامات متكبدة أو مضمونة من قبل المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، وبالتالي لا يتمُّ تضمينها كجزء من تكلفة عملية الاندماج.

كما تتضمن تكلفة اندماج الأعمال أية تكاليف تُنسب مباشرةً لعملية الاندماج، مثل الرسوم المهنية المدفوعة للمحاسبين، والمستشارين القانونيين، والمقيمين، والمستشارين الآخرين لتنفيذ عملية الاندماج. ولا يتمُّ تضمين التكاليف الإدارية العامة، بما في ذلك تكاليف الحفاظ على إدارة عمليات الاندماج بالشراء، والتكاليف الأخرى التي لا يمكن أن تُنسب مباشرة لعملية اندماج معينة تتمُّ محاسبتها، في تكلفة عملية الاندماج، حيث يتمُّ الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها.

وتعتبر تكاليف ترتيب وإصدار الالتزامات لتنفيذ عملية اندماج أعمال، بدلاً من التكاليف التي تنسب مباشرة إلى الاندماج. ولذلك، يجب على المنشآت أن لا تشمل تلك التكاليف في تكلفة اندماج الأعمال. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 39 ، يجب تضمين تلك التكاليف في القياس المبدئي للالتزام.

وعلى نحو مماثل، تعتبر تكاليف إصدار أدوات حقوق الملكية جزء لا يتجزأ من معاملة إصدار حقوق الملكية، حتى يتمَّ إصدار أدوات حقوق الملكية لتنفيذ عملية اندماج الأعمال، بدلاً من التكاليف التي تنسب مباشرة إلى الاندماج، وبناءً على ذلك، يجب على المنشآت أن لا تشمل تلك التكاليف في تكلفة اندماج الأعمال. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 32 "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"، تؤدّي تلك التكاليف إلى تخفيض العائدات من إصدار حقوق الملكية.

التعديلات على تكلفة اندماج الأعمال المشروطة بأحداث مستقبلية:

عندما تنصُّ اتفاقية اندماج الأعمال على إجراء تعديل على تكلفة الاندماج يكون مشروطاً بأحداث مستقبلية، يجب على المنشأة المشترية أن

تشمل مبلغ ذلك التعديل في تكلفة الاندماج في تاريخ الاندماج بالشـــراء، إذا كان التعديل محتملاً ويمكن قياسه بموثوقية.

توزيع تكلفة اندماج الأعمال على الأصـــول المشـــتراة والالتزامـــات والالتزامات الطارئة المضمونة:

يجب على المنشأة المشترية، في تاريخ الاندماج بالشراء، توزيع تكلفة اندماج الأعمال عن طريق الاعتراف بالأصـــول القابلـــة للتحديـــد للمنشـــأة المشتراة، والتزاماتها، والتزاماتها الطارئة التي تلبّـــي معـــايير الاعتـــراف الواردة في الفقرة 37 بقيمها العادلة في ذلك التاريخ، باستثناء الأصول غير المتداولة (أو مجموعات التصرف) التي يتمُّ تصنيفها على أنَّها محـــتفظ بهـــا برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير الماليـــة 5 "الأصـــول غيـــر المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة "، والتي يجب الاعتراف بهـــا بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع. وأيُّ فرق بين تكلفة اندماج الأعمال وحصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلـــة للتحديد، والإلتزامات، والالتزامات الطارئة المعترف بها بتلك الطريقة يجب محاسبتها وفقاً للفقرات 51 – 57.

على المنشأة المشترية أن تعترف بشكل منفصـــل بالأصـــول القابلـــة للتحديد للمنشأة المشتراة، والتزاماتها، والتزاماتهـــا الطارئـــة، فـــي تـــاريخ الاندماج بالشراء، إذا استوفت فقط المعايير التالية في ذلك التاريخ:

(أ) في حالة وجود أصل عدا عن الأصل غير الملموس، فمن المحتمل أن تتدفق أية منافع اقتصادية مســـتقبلية ذات علاقـــة إلـــى المنشـــأة المشترية، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛

(ب) في حالة وجود التزام عدا عن الالتزام الطارئ، فمن المحتمل أن

يُطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام التعاقدي، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛

(ج) في حالة وجود أصل غير ملموس أو التزام طارئ، يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

يجب أن يتضمن بيان المنشأة المشترية أرباح وخسائر المنشأة المشتراة بعد تاريخ الاندماج بالشراء من خلال تضمين دخل ومصاريف المنشأة المشتراة على أساس تكلفة اندماج الأعمال للمنشأة المشترية. على سبيل المثال، يجب أن يعتمد مصروف الاستهلاك المشمول بعد تاريخ الاندماج بالشراء في بيان دخل المنشأة المشترية المتعلق بالأصول القابلة للاستهلاك للمنشأة المشتراة، على أساس القيم.

الشهرة :

على المنشأة المشترية أن تقوم بما يلي في تاريخ الاندماج بالشراء:

(ا) الاعتراف بالشهرة المشتراة في عملية اندماج أعمال كأصل؛

(ب) القياس المبدئي لتلك الشهرة بسعر تكلفتها، كونها زيادة تكلفة اندماج الأعمال عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات الطارئة المعترف بها وفقاً للفقرة 36 .

تمثِّل الشهرة المشتراة في عملية اندماج الأعمال دفعة تقدمها المنشأة المشترية توقعاً لمنافع اقتصادية مستقبلية من الأصول التي من غير الممكن تحديدها بشكل فردي و الاعتراف بها بشكل منفصل. إلى الحد الذي لا تلبي فيه الأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة

المعايير الواردة في الفقرة 37 للاعتراف المنفصل في تاريخ الاندماج بالشراء، يكون هناك أثر ناتج على المبلغ المعترف به كشهرة (أو التي تتم محاسبته للفقرة 56). وسبب هذا هو أنَّ الشهرة يتمُّ قياسها على أنَّها التكلفة المتبقية لاندماج الأعمال بعد الاعتراف بالأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة.

وبعد الاعتراف المبدئي، ينبغي على المنشأة المشترية قياس الشهرة المشتراة في اندماج الأعمال بسعر التكلفة، مطروحاً منه أية خسائر انخفاض قيمة متراكمة.

ويجب عدم إطفاء الشهرة المشتراة في اندماج الأعمال. وبدلاً من ذلك، يتعين على المنشأة المشترية أن تختبرها فيما يخصُّ انخفاض القيمة سنوياً، أو بشكل متكرر إذا أشارت أحداث أو تغييرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض قيمتها، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي المحاسبة الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول".

زيادة حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة عن التكلفة.

إذا زادت حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة المعترف بها وفقاً للفقرة 36 عن تكلفة اندماج الأعمال، يجب على المنشأة المشترية القيام بما يلي:

(أ) إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة وقياس تكلفة الاندماج؛

(ب) الاعتراف فوراً أو الخسارة بأية زيادة متبقية بعد إعادة ذلك.

يمكن أن يشتمل الربح المعترف به وفقاً للفقرة 56 على واحدة أو أكثر من العناصر التالية:

1) الأخطاء في قياس القيمة العادلة إمَّا لتكلفة الاندماج، أو للأصول القابلة للتحديد، أو الالتزامات، أو الالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة. ويمكن أن تكون التكاليف المستقبلية المحتملة الناشئة فيما يتعلق بالمنشأة المشتراة التي لم يتم عكسها بشكل صحيح في القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، أو الالتزامات، أو الالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة، سبباً محتملاً لمثل تلك الأخطاء.

2) متطلباً في معيار محاسبي لقياس صافي الأصول القابلة للتحديد المشتراة بمبلغ لا يعتبر قيمة عادلة، لكنَّه يُعامل على أنَّه قيمة عادلة لغرض توزيع تكلفة الاندماج. على سبيل المثال، تقتضي الإرشادات الواردة في الملحق "ب" بشأن تحديد القيم العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة أن يكون المبلغ المعين للأصول والالتزامات الضريبية غير مخصوم.

3) شراء بأسعار منخفضة.

الإفصاح:

على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة عمليات اندماج الأعمال التي تمّ تنفيذها وأثرها المالي:

(أ) خلال الفترة.

(ب) بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات

المالية.

يتعين على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التالية لكلِّ عملية اندماج أعمال تم تنفيذها خلال الفترة:

(أ) أسماء وأوصاف المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع الاندماج.

(ب) تاريخ الاندماج بالشراء.

(ج) نسبة أدوات حقوق الملكية ذات حقوق التصويت المشتراة.

(د) تكلفة الاندماج ووصفاً لعناصر تلك التكلفة، بما في ذلك أية تكاليف تُنسب مباشرةً لعملية الاندماج. وعندما يتمُّ إصدار أدوات حقوق الملكية أو تكون قابلة للإصدار كجزء من التكلفة، عندها يجب الإفصاح عما يلي:

1) عدد أدوات حقوق الملكية التي يتمُّ إصدارها أو القابلة للإصدار.

2) القيمة العادلة لتلك الأدوات وأساس تحديد تلك القيمة العادلة. إذا لم يكن هناك سعر منشور للأدوات في تاريخ التبادل، ينبغي الإفصاح عن الافتراضات الهامة المستخدمة لتحديد القيمة العادلة. وإذا كان هناك سعر منشور قائم في تاريخ التبادل لكنَّه لم يستخدم كأساس لتحديد تكلفة الاندماج، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب الأسباب وراء عدم استخدام السعر المنشور، والأسلوب والافتراضات المهمة لعزو قيمة معينة لأدوات حقوق الملكية، والمبلغ الإجمالي للفرق بين القيمة المنسوبة لأدوات حقوق الملكية وسعرها المنشور.

(هـ) تفاصيل أية عمليات قررت المنشأة منها نتيجة الاندماج.

(و) المبالغ المعترف بها في تاريخ الاندماج بالشراء لكل من أصول المنشأة

المشتراة، والتزاماتها، والتزاماتها الطارئة، وما لم يكن الإفصاح غير عملي، ينبغي الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل صنف من تلك الأصناف، المحددة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مباشرةً قبل الاندماج. وإذا كان مثل ذلك الإفصاح غير عملي، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة، إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

(ز) مبلغ زيادة معترف به في الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة 56، وبند السطر في بيان الدخل الذي تمَّ فيه الاعتراف بالزيادة.

(ح) وصف للعوامل التي ساهمت في التكلفة التي تؤدِّي إلى الاعتراف بالشهرة – وصف لكلٍّ أصل غير ملموس لم يتمُّ الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة، وتفسير لسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بموثوقية – أو وصف لطبيعة أي زيادة معترف بها في الربح وفقاً للفقرة 56.

(ط) مبلغ ربح أو خسارة المنشأة المشتراة من تاريخ الاندماج بالشراء المشمول في ربح أو خسارة المنشأة المشترية للفترة، ما لم يكن الإفصاح غير عملي. وإذا كان مثل ذلك الإفصاح غير عملي، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

ينبغي الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة 67 بشكل كلي لعمليات اندماج الأعمال التي يتمُّ تنفيذها خلال فترة الإبلاغ والتي كانت غير هامة بشكل فردي.

وإذا كانت المحاسبة المبدئية لعملية اندماج الأعمال التي تمّ تنفيذها خلال الفترة قد تمّ تحديدها مؤقتاً فقط كما هو موصوف في الفقرة 62، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة أيضاً إلى جانب توضيح لسبب كون الحالة كذلك.

يتعين على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التالية، ما لم يكن مثل ذلك الإفصاح غير عملي:

(أ) إيراد المنشأة المندمجة للفترة كما لو أنَّ تاريخ الاندماج بالشراء لعمليات اندماج الأعمال كافة التي تمَّ تنفيذها خلال الفترة قد صادف بداية الفترة.

(ب) ربح أو خسارة المنشأة المندمجة للفترة كما لو أن تاريخ الاندماج بالشراء لعمليات اندماج الأعمال كافة التي تم تنفيذها خلال الفترة صادف بداية الفترة.

وإذا كان الإفصاح عن هذه المعلومات غير عملي، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب توضيح سبب كون الحالة كذلك.

يتعين على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الآثار المالية للأرباح، والخسائر، وتصحيح الأخطاء، والتعديلات الأخرى المعترف بها في الفترة الحالية التي ترتبط بعمليات اندماج الأعمال التي تمَّ تنفيذها في الفترات الحالية أو السابقة.

يتعين على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم التغيرات في المبلغ المسجل للشهرة خلال الفترة.

3- المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة:

عرّف المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 المنشأة الزميلة بأنَّها منشأة يوجد للمستثمر فيها تأثير هام وهي ليست منشأة تابعة أو مشروع مشترك للمستثمر.

ويقصد بالتأثير الهام وفقاً لما نصَّ عليه المعيار المذكور، سلطة

المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.

ويمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بإحدى الطرق التالية:

أ- التمثيل في مجلس الإدارة أو هيئة أخرى معادلة تسيطر على المنشأة المستثمر بها.

ب- المشاركة في عملية وضع السياسات.

جـ- وجود عمليات هامة ما بين المستثمر والمستثمر به.

د- تبادل الموظفين الإداريين بينهما.

هـ- تقديم معلومات فنية ضرورية.

وإذا حاز المستثمر على 20% أو أكثر من قوة التصويت في المنشأة المستثمر بها، فإنَّه يفترض أنَّ لديه تأثيراً هاماً ما لم يكن إثبات غير ذلك.

ونصَّ المعيار 28 على أن يتمَّ استخدام طريقة حقوق الملكية في تسجيل الاستثمار إلاَّ إذا تمَّ الحصول على الاستثمار من أجل التخلص منه في المستقبل القريب فعندها تتبع طريقة التكلفة.

- طريقة حقوق الملكية: وهي طريقة محاسبية تسجل بموجبها الاستثمارات مبدئياً بالتكلفة ثم تعدل بعد ذلك بالتغير الحاصل في نصيب المستثمر في صافي أصول المنشأة الزميلة كما تظهر قائمة الدخل نصيب المستثمر في نتائج أعمال المنشأة الزميلة.

وتعدل القيمة المسجلة للاستثمار للاعتراف بنصيب المستثمر من أرباح أو خسائر المنشأة الزميلة بعد تاريخ التملك وكذلك لمعالجة التوزيعات المستلمة من المنشأة الزميلة حيث يتم تخفيضها من القيمة المسجلة

للاستثمار.

كما نصَّ المعيار المذكور على أن يتوقف المستثمر في استخدامه لطريقة حقوق الملكية اعتباراً من التاريخ الذي:

أ- يتوقف عن حيازة التأثير الهام على المنشأة الزميلة مع محافظته على استثماره فيها.

ب- تبدأ الشركة الزميلة بالعمل تحت قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشدة قدرتها على تحويل الأموال إلى المستثمر.

عندها يطبق المستثمر طريقة التكلفة.

ونصَّ المعيار 28 على وجوب تصنيف الاستثمارات في المنشآت الزميلة التي تتمُّ المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية كأصول طويلة الأجل والإفصاح عنها كبند مستقل في الميزانية العمومية، كما يجب إظهار نصيب المستثمر من صافي أرباح أو خسائر المنشأة الزميلة كبند مستقل في قائمة الدخل.

4- المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة:

نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 المعدل عام 1998 على تعريف المشروع المشترك بأنَّه ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة.

وتأخذ المشاريع المشتركة أشكالاً ونماذج مختلفة نعرض فيما يلي ثلاثة أنواع منها وهي:

- العمليات تحت السيطرة المشتركة.
- الأصول تحت السيطرة المشتركة.

- **الوحدات تحت السيطرة المشتركة.**

وسنقوم فيما يلي باستعراض هذه الأنواع والقوائم المالية الموحدة لها بشيء من الإيجاز:

- **العمليات تحت السيطرة المشتركة:**

وهي العمليات التي تقوم بها أكثر من شركة عن طريق استخدام أصولها ومواردها من أجل تنفيذ عمليات بشكل مشترك، كأن يتمُّ اشتراك أكثر من شركة في تصنيع طائرات بحيث يقوم كلٌّ من المشاركين في إتمام أجزاء مختلفة من عملية تصنيع الطائرة، بحيث يتحمل كلُّ مشارك تكاليفه الخاصة، ويحصل على نصيب من إيراد بيع الطائرة وفقاً للاتفاق التعاقدي.

ويتمُّ ذلك عندما لا ترغب الشركات المتعاقدة إنشاء شركة جديدة. وقد نصَّ المعيار المذكور على أنَّه يجب على المشارك الاعتراف في قوائمه المالية المنفصلة وبالتالي في قوائمه المالية الموحدة بما يلي وذلك فيما يتعلق بحصته في العمليات تحت السيطرة المشتركة:

أ- الأصول التي يسيطر عليها والالتزامات التي يتكبدها.

ب- المصروفات التي يتكبدها ونصيبه من الدخل الذي يكسبه من خلال بيع البضائع أو الخدمات من قبل المشروع المشترك.

- **الأصول تحت السيطرة المشتركة:**

في هذا النوع من الاتفاق يسيطر كلُّ مشارك على نصيبه من المنافع الاقتصادية المستقبلية من خلال نصيبه في الأصول المسيطر عليها بشكل مشترك.

ومثالنا على ذلك سيطرة شركتين أو أكثر على خط أنابيب بترول بحيث يستخدم كلٌ مشارك خط الأنابيب لنقل إنتاجه الخاص، ويتحمل مقابل ذلك نفقات متفق عليها مسبقاً.

وقد نصَّ المعيار 31 على وجوب أن يعترف المشارك بحصته في الأصول تحت السيطرة المشتركة وذلك في قوائمه المالية المستقلة وفي قوائمه المالية الموحدة حيث يعترف بما يلي:

أ- نصيبه في الأصول تحت السيطرة المشتركة، مصنَّفة حسب طبيعة هذه الأصول.

ب- الالتزامات التي يتكبدها مقابل ذلك.

جـ- نصيبه من أية التزامات تمَّ تكبدها بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين.

د- الدخل الناتج عن بيع حصته من إنتاج المشروع المشترك أو استخدامه.

- الوحدات تحت السيطرة المشتركة:

وعرّفها المعيار على أنهّا مشروع يتضمن إنشاء شركة مساهمة أو شركة تضامن أو وحدة أخرى يكون لكلٍّ مشارك حصة فيها. وتعمل الوحدة بالطريقة نفسها التي تعمل فيها الشركات الأخرى إلاَّ أنَّ الترتيب التعاقدي ينشئ بين المشاركين سيطرة مشتركة على النشاط الاقتصادي للوحدة.

وتحتفظ الوحدة تحت السيطرة المشتركة بسجلاتها المحاسبية الخاصة ويتمُّ إعدادها وعرض قوائمها المالية بالطريقة نفسها المتبعة من قبل المنشآت الأخرى بما يتفق مع المتطلبات الوطنية الملائمة والمعايير المحاسبية الدولية.

- القوائم المالية الموحدة للشركات المشاركة:

نَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 على أن تقوم الشركة المشاركة بعرد ستها في الوحدة تحت السيطرة المشتركة في قوائمها المالية الموحدة، وقد أورد المعيار المذكور المعالجة الأساسية في ذلك ومعالجة بديلة مسموحاً بها.

وقد حَّد المعيار المعالجة الأساسية في التوحيد النسبي أمَّا المعالجة البديلة المسموح بها فهي بإتباع طريقة حق الملكية، وسنقوم بعرض كلا الطريقتين:

أ- طريقة التوحيد النسبي:

وهي طريقة محاسبية تقوم على تجميع حصة الشركة المشاركة في الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات للوحدة المسيطر عليها بشكل مشترك، وذلك على أساس إفرادي مع البنود المشابهة لها في القوائم المالية للمشارك أو التقرير عنها كبنود منفصلة في تلك القوائم.

ووفقاً لذلك فإنَّ قائمة المركز المالي الموحدة للمشارك تتضمن نصيبه من الأصول المسيطر عليها بشكل مشترك ونصيبه من الالتزامات المسؤول عنها بالمشاركة.

وتضمُّ قائمة الدخل الموحدة للمشارك نصيبه من دخل ومصروفات الوحدة تحت السيطرة المشتركة.

وقد عرض المعيار المذكور نموذجين لتضمين قوائمه المالية حصته في بنود الوحدة تحت السيطرة المشتركة.

النموذج الأول:

أن يضمُّ حصته في الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات في الوحدة تحت السيطرة المشتركة مع البنود المشابهة في قوائمه المالية الموحدة.

النموذج الثاني:

أن يظهر حصته في بنود الوحدة تحت السيطرة المشتركة بشكل منفصل كجزء من بنوده في القوائم المالية.

ب- طريقة حق الملكية:

وهي طريقة محاسبية تقوم على تسجيل الاستثمار في الوحدة تحت السيطرة المشتركة بالتكلفة. وبعد ذلك يتمُّ تعديلها وفقاً للتغير الحاصل في حصة المشارك في صافي أصول الوحدة المذكورة، وكذلك بالنسبة لقائمة الدخل التي تعكس حصة المشارك في نتائج عمليات الوحدة.

مثال عن طريقة الاندماج:

اتفقت الشركة العربية للصناعة والتجارة مع شركة الفجر في 2000/1/2 على توحيد الشركتين حيث تقدِّم الشركة الأولى 1000 سهم عام مقابل جميع أسهم شركة الفجر. وفيما يلي البيانات عن الشركتين قبل التوحيد وكذلك البيانات التي ظهرت بعد مرور دورة مالية كاملة على التوحيد:

البيان	شركة الفجر		الشركة العربية	
	12/31/ 2007	1/1/ 2007	12/31/ 2007	1/1/ 2007
الموجودات الثابتة (بعد طرح المخصصات)	475000	500000	950000	1000000
موجودات متداولة	150000	150000	420000	300000
أموال جاهزة	170000	50000	300000	100000
رأس المال	2500سهم	450000	2000سهم	900000
رأس المال الإضافي المدفوع	–	150000	–	300000
أرباح محتجزة	–	50000	–	100000
دائنون وأوراق دفع	100000	50000	250000	100000
المبيعات	500000	–	100000	–
التكلفة المتغيرة للمبيعات	300000	–	600000	–
مصاريف بيع وتوزيع	15000	–	30000	–
مصاريف إدارية ومالية	10000	–	20000	–

المطلوب:

1- إعداد ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ التوحيد 2007/1/2 مستخدماً طريقة الاندماج.

2- إذا علمت أنَّ شركة الفجر وزعت مبلغ 30000 من أرباحها خلال عام 2000 وأنَّ الشركة العربية قد وزَّعت مبلغ 60000 خلال العام نفسه وأنَّ ضريبة الدخل تبلغ 50% من صافي الربح. المطلوب:

أ- إعداد ورقة عمل قائمة الدخل الموحدة في 2007/12/31.

ب- إعداد حساب تكلفة الاستثمار باستخدام طريقة القيمة العادلة.

جـــ- إعداد حساب توزيع الأرباح للشركة القابضة.

د- إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في 2007/12/31

الحل:

1- الطلب الأول:

ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة 2007/1/2

البيان	الشركة العربية	شركة الفجر	الاستبعادات		القائمة الموحدة
			مدين	دائن	
موجودات ثابتة	1000000	500000			1500000
موجودات متداولة	300000	150000			450000
أموال جاهزة	100000	50000			150000
استثمارات في تابعة	650000	–		650000	–
	2050000	700000			2100000
دائنون وأوراق دفع	100000	50000			150000
رأس المال – قابضة	1350000	–			1350000
– تابعة	–	450000	450000		–
رأس المال الإضافي– قابضة	450000	–			450000
– تابعة	–	150000	150000		–
أرباح محتجزة– قابضة	150000	–			150000
– تابعة	–	50000	50000		–
	2050000	700000	650000	650000	2100000

2- الطلب الثاني:

أ- ورقة عمل قائمة الدخل الموحدة

البيان	الشركة العربية	شركة الفجر	الاستبعادات		القائمة الموحدة
			مدين	دائن	
المبيعات	1000000	500000			1500000
-التكلفة المتغيرة للمبيعات	600000	300000			900000
هامش الربح	400000	200000			600000
مصاريف بيع وتوزيع	30000	15000			45000
مصاريف إدارية ومالية	20000	10000			30000
استهلاكات أصول ثابتة	50000	25000			75000
	100000	50000			150000
صافي الربح قبل الضريبة	300000	150000			450000
ضريبة الدخل 50%	150000	75000			225000
صافي الربح بعد الضريبة	150000	75000			225000
حصة الشركة القابضة في صافي ربح الشركة التابعة	75000	-	75000		-
صافي الربح	225000	75000	75000	-	225000

ب- حساب تكلفة الاستثمار

البيان	التكلفة الإجمالية	أسهم عامة	رأس المال الإضافي	أرباح محتجزة	أرباح العام الحالي
رصيد 1/1	=650000	+450000	+150000	50000	
الحصة في دخل الشركة التابعة	75000				75000
توزيعات أرباح	(30000)			(30000)	
	-695000	+450000	150000	+20000	75000
إعادة تصنيف الأرباح				75000	
				95000	

د- ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة في 2007/12/31

البيان	الشركة العربية	شركة الفجر	الاستبعادات		القائمة الموحدة
			مدين	دائن	
موجودات ثابتة	950000	475000			1425000
موجودات متداولة	420000	150000			570000
أموال جاهزة	300000	170000			470000
استثمارات	695000	-		695000	
	2365000	795000			2465000
دائنون	250000	100000			350000
رأس المال:					

قابضة	1350000				1350000
تابعة		450000	450000		
رأس المـــــال الإضافي:					
قابضة	450000				450000
تابعة		150000	150000		
أرباح محتجزة:					
قابضة	315000				315000
تابعة		95000	95000		
	2365000	695000	795000	695000	2465000

مثال عن طريقة الشراء:

اشترت شركة الربيع مجمل صافي أصول شركة البدر في 2007/1/2 بمبلغ 90000 وحدة نقدية نقداً.

وفيما يلي ميزانيتا الشركتين عند الشراء:

البيان	شركة الربيع	شركة البدر
نقدية	110000	20000
مدينون	120000	30000
مخزون	80000	32000
أراضي	80000	30000
أبنية	400000	100000
مجمع اهتلاك أبنية	(250000)	(18000)
آلات	300000	90000
مجمع اهتلاك آلات	(140000)	(34000)

دائنون	300000	190000
أسهم رأس المال	300000	40000
أرباح محتجزة	100000	20000

وقد تمَّ تقييم أصول شركة البدر وخصومها بما يعادل قيمتها الدفتريـــة عدا الأصول التالية:

المخزون 36000

أراضي 40000

أبنية 88000

المطلوب:

إعداد ورقة عمل قائمة المركز المالي الموحدة.

الحل: وفقاً لهذه الطريقة

البيان	القابضة	التابعة	الإستبعادات		الموحدة
			مدين	دائن	
نقدية	20000	20000			40000
مدينون	120000	30000			150000
مخزون	80000	36000			116000
استثمارات في شركة البدر التابعة	90000	–		90000	–
أراضي	80000	40000			120000
أبنية	400000	88000			488000
(مجمع اهتلاك أبنية)	(250000)	–			(250000)
آلات	300000	56000			356000
(مجمع اهتلاك)	140000	–			(140000)

شهرة محل	–	10000			10000
	700000	280000			890000
دائنون	300000	190000			490000
رأس المال قابضة	300000	–			300000
تابعة	–	90000	90000		–
أرباح محتجزة	100000	–			100000
	700000	280000			890000

ملاحظة:

1- تمَّ تسجيل الأصول والخصوم للشركة التابعة بقيمتها الجارية أمَّا أصول القابضة فظهرت بتكلفتها التاريخية.

2- ظهرت أصول القابضة بالتكلفة ناقصاً الاهتلاك. أمَّا أصول التابعة فظهرت بقيمتها الجارية المتفق عليها.

3- ظهر بند شهرة المحل.

5- الاستثمارات العقارية:

الاستثمارات العقارية هي الممتلكات (أرض أو مبنى- أو جزءاً من مبنى - أو كليهما) محتفظ بها (من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لاكتساب إيرادات إيجارية أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية أو كلاهما وليس من:

(أ) الاستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأهداف الإدارية؛ أو

(ب) البيع في السياق العادي للعمل.

الممتلكات المشغولة من المالك هي الممتلكات المحتفظ بها (من قبل

المالك أو من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.

يمكن تصنيف حصة الممتلكات التي يحتفظ بها المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي ومحاسبتها كممتلكات استثمارية إذا، وفقط إذا، استوفت الممتلكات خلافاً لذلك تعريف الممتلكات الاستثمارية واستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة المبين في الفقرات 33 – 55 للأصل المعترف به. ويتوفر بديل التصنيف هذا على أساس كلٍّ ملكية على حدة. وما إن يتمّ اختيار بديل التصنيف هذا لحصة الممتلكات هذه المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار التشغيلي، تتم محاسبة جميع الممتلكات المصنفة على أنها ممتلكات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة. وعندما يتم اختيار بديل التصنيف هذا ويتم تضمين الحصة المصنفة كذلك في الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتان 74– 78.

يحتفظ بالاستثمارات العقارية لاكتساب إيرادات إيجابية أو لارتفاع قيمتها الرأسمالية أو كليهما، وبالتالي فإن الاستثمارات العقارية تولد تدفقات نقدية بشكل مستقل إلى حد كبير عن الأصول الأخرى التي يحتفظ بها المشروع وهذا الذي يميز الاستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك. إن إنتاج أو توريد السلع والخدمات (أو استخدام الممتلكات لأغراض الإدارة) يولد تدفقات نقدية لا تعزى بالتحديد للممتلكات ولكن أيضاً للأصول الأخرى المستخدمة في الإنتاج أو عملية التوريد. ينطبق معيار المحاسبة الدولي 16 "الممتلكات والمصانع والمعدات" على الممتلكات المشغولة من قبل المالك.

فيما يلي أمثلة على الاستثمارات العقارية:

أ) أرض محتفظ بها لارتفاع قيمتها الرأسمالية على المدى البعيد وليس لبيعها في الأمد القصير في السياق العادي للعمل.

ب) أرض محتفظ بها حالياً لهدف مستقبلي غير محـــدد. (إذا لـــم يحـــدد المشروع الهدف فإنه يستخدم الأرض إما كممتلكات مشغولة من قبل المالك أو لبيعها في الأمد القصير في السياق العادي للعمل وتعتبـــر الأرض محتفظاً بها للارتفاع في قيمتها الرأسمالية).

ج) مبنى مملوك من المشروع معد التقرير (أو محتفظ به من قبل مشروع معد التقارير بموجب عقد إيجار تمويلي) ويتم استئجاره بموجب واحد أو أكثر الإيجار التشغيلية.

(د) مبنى شاغر ولكن محتفظ به لإيجاره بموجب واحد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية.

وفيما يلي أمثلة على البنود التي ليست استثمارات عقارية وبالتـــالي تقع خارج نطاق هذا المعيار:

(أ) ممتلكات محتفظ بها لبيعها في السياق العادي للعمل أو فـــي عمليـــة الإنشاء أو التطوير لمثل ذلك البيع (انظر معيار المحاســـبة الـــدولي 2 "المخزون")، ومثال ذلك الممتلكات التي تمَّ الحصول عليها حصرياً بنية استبعادها اللاحق في المستقبل القريب أو لتطويرها وإعادة بيعها.

(ب) الممتلكات التي تمَّ إنشاؤها أو تطويرها نيابة عن الأطراف الأخرى (انظر معيار المحاسبة الدولي 11 "عقود الإنشاء").

(ج) الممتلكات المشغولة من المالك (انظر معيار المحاسبة الدولي 16)

متضمناً (من بين أشياء أخرى) الممتلكات المحتفظ بهـا للاسـتخدام المستقبلي كممتلكات مشغولة من المالك والممتلكات المشغولة من قبل الموظفين (سواءً دفع الموظفون أم لم يدفعوا الإيجار بسعر السـوق) والممتلكات المشغولة من المالك التي تنتظر استبعادها.

(د) الممتلكات التي تمَّ إنشـاؤها أو تطويرهـا للاسـتخدام المسـتقبلي كاستثمارات عقارية. ينطبق معيار المحاسبة الدولي 16 علـى تلـك الممتلكات إلى أن يتمَّ الانتهاء من الإنشاء أو التطوير وفي ذلك الوقت تصبح استثمارات عقارية وبذلك ينطبق هذا المعيار. ومهما يكن فإن هذا المعيار ينطبق على الاستثمارات العقارية القائمة حالياً التي تـمَّ إعادة تطويرها للاستخدام المستقبلي المستثمر كاستثمارات عقاريـة (انظر الفقرة 58).

(هـ) الممتلكات التي تم تأجيرها لمنشأة أخرى بموجـب عقـد إيجـار تمويلي.

الاعتراف:

يجب الاعتراف بالاستثمارات العقارية كأصل عندما وفقط عندما:

(أ) إذا كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمارات العقارية إلى المشروع.

(ب) يمكن قياس تكلفة الاستثمارات العقارية بموثوقية.

القياس عند الاعتراف:

يجب قياس الاستثمارات العقارية مبدئياً بتكلفتهـا ويتوجـب تضـمين تكاليف العملية في القياس المبدئي.

تتألف تكلفة الاستثمارات العقارية التي تمَّ شراؤها من سعر شـــرائها وأية مصاريف مباشرة من الممكن نسبتها للأصـــل. تتضـــمن المصـــاريف المباشرة التي يمكن نسبتها على سبيل المثال، الأتعـــاب المهنيـــة الخاصـــة بالخدمات القانونية وضرائب تحويل الممتلكات وتكاليف العملية الأخرى.

إنَّ تكلفة الاستثمارات العقارية التي تمَّ إنشاؤها ذاتياً هي تكلفتها عند تاريخ انتهاء الإنشاء أو التطوير. وحتى ذلك التاريخ يطبق المشروع معيـــار المحاسبة الدولي 16. وفي ذلك التاريخ تصبح الممتلكات استثمارات عقارية وبذلك ينطبق هذا المعيار (انظر الفقرات 57 (هـــ) و 65 أدناه).

لا تتمُّ زيادة تكلفة الاستثمارات العقارية بـــ:

(أ) تكاليف بدء التشغيل (إلاَّ إذا كانت ضرورة لوضع الممتلكـــات فـــي حالتها العاملة بالأسلوب الذي تحدده الإدارة.

(ب) خسائر الافتتاح الأولية المتكبدة قبل تحقيق الاســـتثمارات العقاريـــة للمستوى المخطط له من الإشغال.

(ج) المبالغ غير العادية من المواد المبددة والعمالة والمصادر الأخـــرى المتكبدة في إنشاء أو تطوير الممتلكات.

إذا تمَّ تأجيل تسديد الاستثمارات العقارية، فإنَّ تكلفتها هـــي معـــادل السعر النقدي، ويتم الاعتراف بالفرق ما بين هذا المبلغ وإجمالي الـــدفعات كمصروف فائدة على مدى فترة الائتمان.

تكون التكلفة الأولية لحصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقـــد الإيجار والمصنفة على أنَّها استثمارات عقارية كما هو منصوص عليه لعقد الإيجار التمويلي في الفقرة 20 من معيار المحاسبة الدولي 17 ، أي أنَّه يتمُّ

الاعتراف بالأصل بالقيمة العادلة للممتلكات أو القيمة الحالية لأقلِّ دفعات الإيجار – أيهما أقل. ويتمُّ الاعتراف بمبلغ مكافئ على أنَّه التزام وفقاً لتلك الفقرة نفسها.

تُعامل أي علاوة مدفوعة لعقد الإيجار على أنَّها جزء من دفعات الإيجار الأقل لهذا الغرض، وبالتالي يتمُّ شملها في تكلفة الأصل، لكن يتم استثنائها من الالتزام. إذا تم تصنيف حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد الإيجار على أنَّها استثمارات عقارية، فإنَّ البند الذي تتمُّ محاسبته بالقيمة العادلة هو تلك الحصص وليس الممتلكات ذات الصلة. وتبين الفقرات 33 – 52 الإرشادات حول تحديد القيمة العادلة لحصص الممتلكات فيما يخصُّ نموذج القيمة العادلة. وتتعلق تلك الإرشادات أيضاً بتحديد القيمة العادلة عندما تستخدم تلك القيمة على أنَّها تكلفة لأغراض الاعتراف الأولي.

القياس بعد الاعتراف:

السياسات المحاسبية:

مع الاستثناء المدون في الفقرة 32 أو 34، على المنشأة أن تختار نموذج القيمة العادلة في الفقرات 33 – 55، أو نموذج التكلفة في الفقرة 56 كسياسة محاسبية له، ويتوجب عليه تطبيق تلك السياسة على جميع ممتلكاته الاستثمارية.

يبيِّن معيار المحاسبة الدولي 8 "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات والأخطاء" إنَّ التغيُّر الطوعي في السياسة المحاسبية يجب أن يتمَّ فقط إذا كان التغير سوف ينتج عنه عرضاً أكثر ملائمة للأحداث أو العمليات، في البيانات المالية للمشروع. إنَّه من غير المحتمل الشديد أن ينتج عن التغيُّر من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة عرضاً أكثر ملائمة

للأحداث أو العمليات في البيانات المالية للمشروع.

يتطلب هذا المعيار من جميع المشاريع تحديد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية، لهدف القياس (نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (نموذج التكلفة). يشجع المشروع، ولكن ليس مطلوباً منه، أن يحدد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية على أساس التقييم من قبل مقيّم مستقل لديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية الاستثمارات العقارية التي تمَّ تقييمها.

يمكن للمنشأة: (فقرة رقم 32)

(أ) أن تختار إمَّا نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع الاستثمارات العقارية التي تدعم الالتزامات التي تدفع عائداً مرتبطاً مباشرةً بالقيمة العادلة، أو العوائد من الأصول المحددة بما في ذلك تلك الاستثمارات العقارية.

(ب) أن تختار إمَّا نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لجميع الاستثمارات العقارية الأخرى بغض النظر عن الاختيار في البند (أ).

نموذج القيمة العادلة:

عندما تكون حصة الممتلكات المعدة للإيجار بموجب عمليات الإيجار مصنفة كأدوات استثمارية بعد الاعتراف المبدئي، يتوجب على المشروع الذي يختار نموذج القيمة العادلة أن يقيس جميع ممتلكاته الاستثمارية بالقيمة العادلة لها ماعدا في الحالات الاستثنائية الموصوفة في الفقرة 53 من المعيار.

بموجب الفقرة 6 ، والفقرة 30 ليست مختارة، ونموذج القيمة العادلة

يجب أن يطبق.

يتوجب تضمين المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للممتلكات في صافي الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها.

يجب أن تعكس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية حالة السوق الحقيقية والظروف كما بتاريخ الميزانية العمومية.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية :

هناك افتراض قوي الحجة بأن لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة لممتلكاته الاستثمارية على أسس مستمرة. ومهما يكن، فإنَّه في حالات استثنائية هناك دليل واضح عندما يحصل المشروع لأول مرة على الاستثمارات العقارية (أو عندما تصبح الممتلكات القائمة حالياً لأول مرة استثمارات عقارية لاحقاً لانتهاء الإنشاء أو التطوير أو بعد تغير الاستخدام) أن لا يكون بمقدور المشروع تحديد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بموثوقية على أسس مستمرة. وهذا ينشأ عندما، وفقط، عندما تكون العمليات السوقية المرادفة ليست متكررة الحدوث ولا يتوافر تقديرات بديلة للقيمة العادلة (على سبيل المثال، اعتماداً على تقديرات التدفقات النقدية المخصومة). ففي مثل هذه الحالات، يتوجب على المشروع أن يقيس تلك الاستثمارات العقارية باستخدام معالجة نقطة المرجعية في معيار المحاسبة الدولي 16. يتوجب افتراض القيمة المتبقية للاستثمارات العقارية لتكون صفراً، ويجب على المشروع الاستثمار في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 16 إلى أن يتمَّ استبعاد الاستثمارات العقارية.

إذا كانت المنشأة في السابق قد قاست الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة، فإنَّ على المشروع الاستمرار في قياس الممتلكات بالقيمة العادلة إلى

أن يتمَّ استبعادها (أو إلى أن تصبح الممتلكات ممتلكات مشغولة من قبل المالك، أو أن يبدأ المشروع في تطوير الممتلكات لبيعها لاحقاً في السياق العادي للعمل) حتى ولو عندما تصبح العمليات السوقية المرادفة أقل تكراراً أو تصبح أسعار السوق الفورية أقل توفراً.

نموذج التكلفة:

بعد الاعتراف المبدئي، فإنَّه يتوجب على المشروع الذي اختار نموذج التكلفة أن يقيس جميع ممتلكاته الاستثمارية بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي 16 متطلبات ذلك النموذج، عدا عن تلك التي تلبِّي معايير تصنيفها على أنَّها محتفظ بها برسم البيع (أو التي يتمُّ تضمينها في مجموعة تصرف مصنفة على أنَّها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 5 " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة". ويتمُّ قياس الممتلكات الاستثمارية التي تلبِّي معايير تصنيفها على أنَّها محتفظ بها برسم البيع (أو التي يتمَّ تضمينها في مجموعة تصرف مصنفة على أنَّها محتفظ بها برسم البيع) وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 5.

الاستبعادات:

يتوجب إلغاء الاعتراف بالاستثمارات العقارية (حذفها من الميزانية العمومية) عند استبعادها أو عندما تسحب الاستثمارات العقارية بشكل دائم من الاستخدام ولا يوجد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من استبعادها.

يتوجب تحديد المكاسب أو الخسائر التي تنشأ من إنهاء خدمة أو استبعاد الاستثمارات العقارية بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد والقيمة المرحلة للأصل ويجب الاعتراف به لدخل أو مصروف في قائمة الدخل (ما

لم يتطلب معيار المحاسبة الدولي 17- خلافاً لذلك في البيع وإعادة الاستئجار).

يتمُّ الاعتراف بالتعويضات من الأطراف الثالثة للاستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت، أو تمَّ التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما تصبح التعويضات مستحقة القبض.

الإفصاح:

يتوجب على المشروع أن يفصح عن:

(أ) إذا قام بتطبيق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

(ب) إذا قام بتطبيق نموذج القيمة العادلة، أو كليهما، وفي أيِّ ظروف تكون حصص الممتلكات معدة بموجب عقود الإيجار مصنفة ومحتسبة للاستثمارات العقارية.

(ج) إذا كان التصنيف صعباً (انظر الفقرة 14) الأساس المطور من قبل المشروع للتفريق ما بين الاستثمارات العقارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك، وعن الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للعمل.

(د) الطرق والافتراضات الهامة المطبقة في تحديد القيمة العادلة الاستثمارات العقارية، متضمناً ما إذا تمَّ تحديد القيمة العادلة بدليل سوق أو معتمداً إلى حد كبير على العوامل الأخرى (والتي على المشروع الإفصاح عنها) بسبب طبيعة الممتلكات وعدم توافر معلومات سوق موازية.

(هـ) إلى أيِّ مدى اعتمدت القيمة العادلة الاستثمارات العقارية (كما تمَّ

قياسها والإفصاح عنها في البيانات المالية) على التقييم من قبل مقـيّم مستقل يحمل مؤهلات مهنية ذات علاقة معترف بها والذي لديه خبرة حديثة في موقع ونوع الاستثمارات العقارية التي تمَّ تقييمها، وإذا لـم يكن قد تمَّ مثل هذا التقييم فإنَّه يتوجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

(و) المبالغ المفصح عنها أو الخسارة:

- الدخل الإيجاري من الاستثمارات العقارية.
- مصاريف التشغيل المباشـرة (متضـمناً الإصـلاح والصيانة) الناشئة من الاسـتثمارات العقاريـة التـي ولدت الدخل الإيجاري خلال الفترة.
- مصاريف التشغيل المباشـرة (متضـمناً الإصـلاح والصيانة) الناشئة عن الاستثمارات العقارية التي لـم تولد دخل إيجاري خلال الفترة.
- تغير التراكمي في القيمة العادلة المعتـرف بـه فـي حساب الربح أو الخسارة عنـد بيـع الاسـتثمارات العقارية من مجموعة أصول يُستخدم فيهـا نمـوذج التكلفة إلى مجموعة يُستخدم فيها نموذج القيمة العادل (انظر الفقرة "32ج").

(ز) وجود تغييرات ومبالغها على تسييل الاسـتثمارات العقاريـة أو تسديد الدخل ومتحصلات الاستبعاد.

(ح) الالتزامات التعاقديـة الماديـة لشـراء أو لإنشـاء أو لتطـوير الاستثمارات العقارية أو لإصلاح أو الصيانة أو الإضافات عليها.

ثانياً: محاسبة الاستهلاك وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

1- مفاهيم وإرشادات عامة:

عرّف المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الاستهلاك بأنّه توزيع منتظم للقيمة القابلة للاستهلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية المقدرة.

كما نصّ المعيار نفسه على وجوب توزيع المبلغ القابل للاستهلاك لبند الممتلكات والمصانع والمعدات بطريقة منتظمة على كلّ من الفترات المحاسبية خلال العمر الإنتاجي للأصل.

ويجب أن تعكس طريقة الاستهلاك نمط استخدام المشروع للمنافع الاقتصادية في الأصل، كما يجب الاعتراف باستهلاك كلّ فترة كمصروف إلاّ إذا تمّ تضمينه في القيمة المرحلة لأصل آخر.

وقد عرّف المعيار القيمة القابلة للاستهلاك بأنّها تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحلُّ محلّ هذه القيمة في القوائم المالية مطروحاً منها القيمة المتبقية المقدرة.

أمّا ما يتعلق بالعمر الإنتاجي فقد عرّف المعيار المذكور العمر الإنتاجي بأنّه:

أ- إمّا الفترة التي يتوقع أن تستخدم المنشأة الأصل القابل للاستهلاك خلالها.

ب- عدد وحدات الإنتاج أو ما يشابه ذلك من الوحدات التي يتوقع أن تحصل المنشأة عليها من الأصل.

وقد طالب المعيار بأن يتمّ تقدير العمر الإنتاجي للأصل بعد أخذ العوامل التالية في الحسبان:

أ- الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المشروع استناداً إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو وحدات الإنتاج المتوقعة.

ب- الاهتراء والتلف المادي المتوقع والذي يعتمد على عوامل تشغيلية مثل عدد الورديات التي يستخدم فيها الأصل وبرنامج الصيانة والإصلاح لدى المشروع والعناية والصيانة للأصل المتوقف عن العمل.

ج- التقادم التقني الناشئ عن تغيرات أو تحسينات في الإنتاج أو التغيير في طلب السوق على الناتج أو الخدمة التي يقدمها الأصل.

د- المحددات القانونية أو ماشابهها على استخدام الأصل، مثل انتهاء عقود إيجار الأصول المتعلقة بها.

كما نصَّ المعيار على مراجعة الأعمار الإنتاجية لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل دوري، وتعديل عبء الاستهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية إذا كانت التوقعات مختلفة بشكل هام عن التقديرات السابقة .

مثال :

أظهرت دفاتر لإحدى الشركات آلات بتكلفة تاريخية 5000000 ل.س ومجمع اهتلاك بمقدار 3000000 استهلكتها الشركة بطريقة القسط الثابت بمعدل 10% سنوياً ، مع العلم أنَّ تاريخ الشراء كان في 2001/1/1 وقد تبيَّن للشركة خلال عام 2005 أنَّ آلاتها ستصبح عديمة المنفعة في نهاية عام 2008 نظراً لحدوث تغيرات تقنية وتغيرات في سوق الإنتاج .

المطلوب :

تحديد قسط الاستهلاك لهذا العام .

5000000	آلات	
3000000	مجمع اهتلاك لغاية 2006/12/31	
2000000	القيمة الدفترية الصافية في 2006/12/31	

$$\frac{2000000}{2} = 1000000$$ قسط الاستهلاك عن عام 2007

أمّا ما يتعلق بطرق الاستهلاك فقد نصّ المعيار 16 على إمكانية استخدام العديد من طرق الاستهلاك لتوزيع قيمة الأصل القابلة للاستهلاك بطريقة منتظمة خلال عمره الإنتاجي.

ثالثاً: محاسبة عقود الإنشاء:

1- تعريف:

عرّف المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 عقد الإنشاء بأنّه عقد يتمُّ الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل أو تشكيله من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي له.

ومن الأمثلة على عقود الإنشاء، الاتفاق على بناء جسر أو بناية مؤلفة من شقق أو مكاتب لجهة معينة أو بناء سد أو شق طريق أو تعبيده أو بناء نفق أو سفينة.

ويفرّق المعيار بين نوعين من عقود الإنشاء:

أ- العقد ذو السعر المحدد ويعرّفه المعيار على أنّه عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد أو على سعر ثابت للوحدة الناتجة والذي يكون في بعض الحالات خاضعاً لشروط تصاعد التكاليف.

ب- عقد التكلفة زائد نسبة ويعرّفه المعيار بأنّه عقد إنشاء يتمُّ بموجبه تعويض المتعاقد عن التكاليف المسموح بها أو التكاليف المحددة إضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسم ثابت.

2- قياس تكاليف عقود الإنشاء:

نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 على أن تتضمن تكاليف العقد ما يلي:

أ- التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد مثل تكاليف العمالة والمواد واستهلاك الآلات والمعدات المستخدمة في العقد وما شابهها.

ب- التكاليف التي تنسب إلى نشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد ضمن عقود أخرى محددة مثل نفقات التأمين والتصميم والمساعدات الفنية العامة، ويتمُّ تخصيص هذه التكاليف بموجب طريقة منتظمة ومعقولة.

جـ- التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها بشكل محدد إلى العميل تحت شروط العقد، مثل بعض المصاريف الإدارية العامة.

3- قياس إيرادات عقود الإنشاء:

نصَّ المعيار 11 على أن يتضمن إيراد العقد ما يلي:

أ- مبلغ الإيراد الأساسي المنصوص عليه في العقد ويقاس بالقيمة العادلة

للمقابل المستلم أو الذي سيتم استلامه.

وتجدر الملاحظة أنَّه يمكن أن يزداد الإيراد أو يقلَّ لعدة أسباب مثل الإنفاق على تغييرات في العقد أو وفقاً لشروط محددة أو لأسباب أخرى.

ب- التغييرات في أعمال العقد، والمطالبات والحوافز المدفوعة:

- إلى الحد الذي يكون محتملاً أن ينتج إيراداً.
- أن يكون بالإمكان قياسها بصورة موثوقة.

4- الاعتراف بإيراد العقد ومصروفاته:

نصَّ المعيار 11 أنَّه يجب الاعتراف بإيرادات عقد الإنشاء ومصروفاته، وذلك وفقاً لنسبة إنجاز العقد بتاريخ القوائم المالية وذلك عندما يمكن تقدير العقد بدرجة كافية من الموثوقية.

أمَّا الخسائر المتوقعة فقد نصَّ المعيار على وجوب الاعتراف بها فوراً كمصروف، ويتمُّ تحميله على حـ/ أ. خ.

وقد ميّز المعيار المذكور بين نوعي عقود الإنشاء لدى تقدير نتائج عقد الإنشاء والشروط اللازمة للتقدير.

أ- ففي حالة العقد ذي السعر المحدد لابدَّ من تحقيق الشروط التالية:

- إمكانية قياس كامل إيراد العقد بموثوقية.
- احتمال تدفق المنافع الاقتصادية للعقد بالنسبة للمنشأة.
- إمكانية قياس التكاليف اللازمة لإتمام العقد ومستوى الإنجاز في تاريخ القوائم المالية.
- إمكانية تحديد تكاليف العقد بشكل موثوق.

ب- أمَّا في حالة عقد التكلفة زائد نسبة فلابدَّ من تحقق جميع الشروط

التالية:

- احتمال تدفق المنافع الاقتصادية للعقد بالنسبة للمنشأة.
- إمكانية تحديد تكاليف العقد بموثوقية.

كما نصَّ المعيار نفسه على أنَّه عندما لا يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة فإنَّه:

- يجب الاعتراف بالإيراد إلى الحد الذي تمَّ عنده تكبد التكاليف المتوقع استردادها.
- يجب الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف في الفترة التي حدثت خلالها.

ويجب الاعتراف بالخسائر المتوقعة على عقد الإنشاء كمصروف حالاً، وكذلك عندما يكون من المتوقع أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي، فإنَّه يجب الاعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف على حـــ/ أ.خ حالاً.

مثال:

تعاقدت شركة الإنشاءات العربية مع إحدى البلديات على شق طريق وتعبيده بقيمة إجمالية تبلغ 5000000ل.س، وتمَّ توقيع العقد في 2005/2/1.

ويشترط العقد أن يتمَّ الإنجاز والتسليم في موعد أقصاه 2007/12/31 وقد قدَّرت الشركة تكاليف الإنجاز الإجمالية بمبلغ 4000000 ل.س.

المطلوب:

قياس نتائج أعمال الشركة في نهاية كلِّ سنة مالية بما ينسجم مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 11 ، إذا علمت أنَّ النفقات الفعلية بلغت خلال السنوات الثلاث على التوالي كما يلي:

1200000 لغاية 2005/12/31.

3300000 لغاية 2006/12/31.

4200000 لغاية 2007/12/31.

وبلغت التكاليف المقدرة اللازمة لإتمام العقد كما يلي :

2800 000 في 31 / 12 / 2005

800 000 في 31 / 12 / 2006

الحل:

1- تحديد نسب الإتمام ونسب تخصيص الإيراد

البيان	2005/12/31	2006/12/31	2007/12/31
- التكاليف الفعلية المتكبدة فعلاً حتى نهاية السنة المحددة:	1200000	3300000	4200000
- التكاليف المقدرة اللازمة لإتمام العقد:	2800000	800000	-
- التكلفة الإجمالية المقدرة.	4000000	4100000	4200000
نسبة الإتمام.	%30	%80.5	%100
قيمة العقد الإجمالي (الإيراد الإجمالي)	5000000	5000000	5000000
نسبة تخصيص الإيراد	%30	%50.5	%19.5

2- الإيرادات وتخصيصها

البيان	2005/12/31	2006/12/31	2007/12/31
تخصيص الإيراد لغاية 2000/12/31 (5000000 × 30%)	1500000		

			تخصيص الإيراد في 2001/12/31
	4025000		(5000000 × 80.5%)
	(1500000)		ناقصاً ما تمَّ تخصيصه لعام 2005
	2525000		الإيراد المخصص لعام 2006
			تخصيص الإيراد لغاية
5000000			2002/12/31
			(5000000 × 100%)
(1500000)			ناقصاً ما تمَّ تخصيصه لعام 2005
(2525000)			ناقصاً ما تمَّ تخصيصه لعام 2006
975000			إيراد عام 2007

3- تحديد الأرباح المقدرة وتخصيصها بين الدورات المالية

البيان	2005/12/31	2006/12/31	2007/12/31
الإيراد الكلي	5000000	5000000	5000000
النفقات الفعلية	1200000	3300000	4200000
النفقات اللازمة لإنهاء العقد:	2800000	800000	–
التكاليف الإجمالية للعقد	4000000	4100000	4200000
مجمل الربح المقدر	1000000	900000	800000
الأرباح المخصصة لغاية 2005/12/31 (1000000 × 30%)	300000		
الأرباح المخصصة لغاية 2006/12/31 (900000 × 80.5%)		724500	

ناقصاً الأربـــاح المخصصـــة لعـــام 2005		(300000)	
ما يتمُّ تخصيصه لعام 2006		424500	
الأربـــــاح المخصصـــــة فـــــي 2007/12/31 (800000 × 100%)			800000
ناقصاً الأربـــاح المخصصـــة لعـــام 2005			(300000)
ناقصاً الأربـــاح المخصصـــة لعـــام 2006			(424500)
الأرباح المخصصة لعام 2007			75500

رابعاً: محاسبة الإيراد:

1- تعريف:

عرّف المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 الإيراد بأنّه التدفقات الداخلـــة الإجمالية من المنافع الاقتصادية خلال الفترة والناشئة ضمن الأنشطة العادية للمنشأة عندما ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية.

2 القياس المحاسبي للإيراد:

نصَّ المعيار على أن يتمَّ قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام.

كما نصَّ المعيار على الشروط الضرورية للاعتراف بإيراد البضائع المباعة:

أ- تحويل المخاطر الهاسة للبضائع المباعة ومنافع ملكيتها إلى المشتري.

لذلك إذا احتفظت المنشأة بمخاطر الملكية الهامة لا يتمُّ الاعتراف بعملية

بيع وبالتالي الإيراد الناجم عنها.

أمَّا إذا أبقت المنشأة على جزء غير هام من مخاطر الملكية فتعتبر العملية عملية بيع.

ب- عدم احتفاظ المنشأة بعلاقة إدارية والتي تكون عادة مرتبطة بالملكية.

جـ- إمكانية قياس الإيراد بقدر معقول من الموثوقية.

د- احتمال تدفق المنافع الاقتصادية لعملية البيع إلى المنشأة.

هـ- إمكانية قياس تكاليف عملية البيع بقدر معقول من الموثوقية.

كما نصَّ المعيار على قياس الإيراد الناجم عن تقديم الخدمات، حيث نصَّت على الاعتراف بالإيراد الناجم عن تقديم الخدمات في حال توافر إمكانية تقدير نتائج العملية ذات العلاقة بتقديم الخدمة بشكل موثوق، وذلك وفقاً لمرحلة إنجاز العملية ومستواها بتاريخ القوائم المالية وذلك بالإضافة إلى الشروط المذكورة أعلاه للاعتراف بالإيراد المتعلق بعملية البيع.

وفي حال عدم تمكن المنشأة من تقدير نتائج العملية التي ينجم عنها الخدمة بشكل موثوق، فقد نصَّ المعيار على وجوب الاعتراف بالإيراد فقط في حدود المصروفات المتكبدة القابلة للاسترداد.

كما نصَّ المعيار على الاعتراف بالإيراد الناجم عن استخدام الأطراف الأخرى لأصول المنشأة، والتي تؤدِّي إلى حصول المنشأة على الفوائد أو الأتاوات أو أرباح أسهم. وذلك بعد تحقيق الشروط التالية:

أ- احتمال تدفق المنافع الاقتصادية للمنشأة.

ب- إمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية.

وقد عرض المعيار الأسس التالية للاعتراف بالإيراد المتمثل في الفوائد والأتاوات وأرباح الأسهم:

أ- الاعتراف بالفائدة على أساس زمني.

ب- الاعتراف بالأتاوات على أساس الاستحقاق.

جـ- الاعتراف بأرباح الأسهم عند تثبيت حق حامل السهم باستلام الأرباح.

خامساً: محاسبة التضخم

أفردت لجنة المعايير المحاسبية الدولية معياراً خاصاً بمعالجة مشكلة التضخم في القوائم المالية، وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 (التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع).

وقد عرض المعيار المذكور بعض خصائص الظروف الاقتصادية التي تشير إلى التضخم المرتفع الذي يستوجب تطبيق بنود هذا المعيار:

أ- اتجاه عامة الناس إلى الاحتفاظ بثرواتهم بأصول غير نقدية أو بعملة مستقرة نسبياً.

ب- الاهتمام بتحديد الأسعار بعملة أجنبية مستقرة.

جـ- تحديد المديونية والدائنية بأسعار تأخذ في الحسبان انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد خلال فترة الدين حتى في الفترات القصيرة.

د- ربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر الأسعار.

هـ- يقارب معدل التضخم المتجمع لثلاث سنوات من 100% أو يزيد عليه.

وقد نصَّ المعيار على وجوب التعبير عن القوائم المالية للشركات التي تعدُّ قوائمها المالية بعملة اقتصاد شديد التضخم سواء كانت تلك القوائم معدَّة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، وذلك باستخدام وحدة قياس جارة بتاريخ القوائم المالية.

ويتمُّ تعديل القوائم المالية المعدة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية وذلك وفقاً لما يلي:

أ) يتمُّ تعديل قائمة المركز المالي باستخدام مؤشر عام للأسعار وذلك بالنسبة للمبالغ غير المقاسة بوحدات قياس جارية.

ب) لا يتمُّ تعديل البنود النقدية مثل المدينين وأوراق القبض التجارية.

جـ) يتمُّ تعديل الأصول والالتزامات المربوطة باتفاقية حول تغير الأسعار، وذلك وفقاً لشروط الاتفاقية.

د) يتمُّ تعديل البنود غير النقدية وذلك اعتباراً من تاريخ تملكها مع ملاحظة تعديل مجمع الاستهلاك من تاريخ التملك وحتى تاريخ الميزانية.

هـ) يمكن الاعتماد على التقدير الشخصي لقيمة بعض البنود واستخدامها كأساس للتعديل.

و) يمكن استخدام تقدير على أساس التغير في معدلات أسعار الصرف بين العملة المعدة فيها القوائم وعملة أجنبية مستقرة نسبياً، وذلك في بعض الحالات التي لا يوجد فيها مؤشِّر أسعار عام.

ز) يتمُّ تعديل قائمة الدخل باستخدام مؤشر الأسعار العام وذلك اعتباراً من تواريخ القيد الأدلة لبنود الدخل والمصروفات في القوائم المالية.

ح) يتمُّ احتساب مكاسب أو خسائر الأصول والالتزامات النقدية وإظهاره في قائمة الدخل.

ط) يتمُّ احتساب مكاسب أو خسائر بنود قائمة الدخل المتعلقة بالبنود النقدية. مثل الفوائد المدينة والدائنة وفروق صرف العملات الأجنبية المتعلقة بالأصول المستثمرة أو المقترضة.

ك) يتمُّ تعديل بنود قائمة التدفقات النقدية وفقاً لهذا المعيار.

- كما نصَّ المعيار نفسه على تعديل القوائم المعدة على أساس التكلفة التجارية:

- في الميزانية لا يتمُّ تعديل البنود الظاهرة بتكلفتها الجارية في تاريخ الميزانية بل تعدل البنود الأخرى.
- أمَّا في قائمة الدخل فيتمُّ تعديل كافة البنود فيها، حتى تلك المقاسة بتكلفتها الجارية، وذلك لأنَّها تكون مقاسه بتكلفتها التجارية في تاريخ حدوث العملية.

مثال عملي:

فيما يلي قائمتا الدخل والمركز المالي للشركة العربية للتجارة والصناعة في 2006/12/31.

قائمة الدخل في 2006/12/31

البيان	جزئي	كلي
المبيعات		200000
تكلفة المبيعات		
مشتريات	130000	
رصيد 12/31	20000	110000
مجمل الربح		90000
مصاريف إدارية ومالية		
مصاريف الإدارة العامة	10000	
اهتلاك آلات وتجهيزات	10000	
اهتلاك سيارات	20000	40000
صافي الربح		50000

قائمة المركز المالي في 2006/12/31

		رأس المال	400000
	آلات وتجهيزات 100000		
90000	- م. اهتلاك 10000	صافي الربح	50000
	سيارات 200000		
180000	- م. اهتلاك 20000		
20000	بضائع		
160000	مصرف		
450000			450000

فإذا علمت ما يلي:

1- تأسست الشركة في 1/2 وتمَّ إيداع رأس المال بالكامل في المصرف دفعة واحدة.

2- اشترت الشركة التجهيزات في 1/5 والسيارات في 1/10 من هذا العام نقداً.

3- اشترت الشركة البضائع كاملة خلال هذا العام منها 80000 في 2/26 والباقي في 8/5 نقداً.

4- كانت المبيعات موزَّعة على أشهر السنة بانتظام، وكانت بشكل نقدي، وكذلك بالنسبة لمصاريف الإدارة العامة.

5- تمَّ تقييم المنصرف من المخزون السلعي بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً.

6- تستهلك الشركة أصولها الثابتة بطريقة القسط الثابت وبمعدل 10% سنوياً.

7- كانت الأرقام القياسية خلال العام كما يلي:

ر ق 1/1 = 100، متوسط الرقم القياسي خلال العام: 125، متوسط الرقم القياسي خلال النصف الأول = 120، متوسط الرقم القياس خلال النصف الثاني = 130، رق 12/31 = 150

المطلوب:

تعديل القائمتين السابقتين باستخدام محاسبة المستوى العام للأسعار وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 29.

الحل:

من أجل التعديل وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 29 لابدَّ من إتباع الخطوات التالية:

أ- احتساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية:

لابدَّ من التفريق بين البنود النقدية والبنود غير النقدية.

حيث أنَّ البنود غير النقدية تعدل في قائمة المركز المالي، أمَّا البنود النقدية فتظهر بنفس مبالغها الأصلية لأنَّها مقاسه بوحدات نقدية جارية في تاريخ القوائم. ولكن لابدَّ من احتساب أثر انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد على هذه البنود النقدية وهذا ما يتمُّ في هذا الحساب:

حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية على البنود النقدية

البيان	مبلغ تاريخي	معامل التعديل	مبلغ معدل
رصيد 1/1	400000	150 /100	600000
رأس المال أودع بالكامل في المصرف			
المقبوضات خلال العام	200000	150/125	240000
	600000		840000

المدفوعات خلال العام:			
شراء آلات وتجهيزات	100000	150 /100	150000
شراء سيارات	200000	150 /100	300000
شراء بضائع 2/26	80000	150 /120	100000
شراء بضائع 8/5	50000	150 /130	57692
مصاريف الإدارة العامة	10000	150 /120	12000
	440000		619692
رصيد 12/31	160000		220308

رصيد النقدية في 12/31 160000

ناقصاً الرصيد المعدل 220308

خسارة القوة الشرائية للأصول النقدية (60308)

فلو تمَّت المحافظة على القوة الشرائية لوحدة النقد لكان يجب أن يكون في الصندوق مبلغ 220308. ولكن الموجود هو 160000 فقط بالفرق هو خسارة في القوة الشرائية لوحدة النقد.

المدينون وأوراق القبض والنقدية عبارة عن أصول نقدية تؤدّي إلى خسارة في القوة الشرائية. ولو وجدت لدينا هذه الحسابات لوجب أخذها بالحسبان.

أمَّا الدائنون وأوراق الدفع فهي عبارة عن خصوم نقدية تؤدّي إلى ربح في القوة الشرائية يجب أخذها بالحسبان أيضاً.

وقد نصَّ المعيار 29 على وجوب إظهار مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية في قائمة الدخل.

2- تعديل قائمة الدخل:

قائمة الدخل المعدلة 2006/12/31

البيان	مبلغ تاريخي	معامل التعديل	مبلغ معدل
المبيعات	200000	150 /125	240000
ناقصاً تكلفة المبيعات			
مشتريات 2/26	80000	150 /120	100000
مشتريات 8/5	50000	150 /130	57692
إجمالي المشتريات	130000		157692
مخزون 12/31	20000	150 /130	23076
تكلفة المبيعات	110000	وارد أولاً صادر أولاً	134615
مجمل الربح:	90000		105384
المصاريف الإدارية والمالية:			
مصاريف الإدارة	10000	150 /125	12000
اهتلاك آلات وتجهيزات	10000	150 /100	*15000
اهتلاك سيارات	20000	150 /100	*30000
مجموع المصاريف	40000		57000
صافي الربح	50000		48384
خسارة القوة الشرائية للبنود النقدية	-		(60308)
صافي الربح/ الخسارة	50000		(11924)

3- تعديل قائمة المركز المالي:

من أجل تعديل قائمة المركز المالي لابدَّ من تبويب البنود النقدية والبنود غير النقدية، فقد نصَّ المعيار على عدم تعديل البنود النقدية، وبالتالي فهي تظهر بمبالغها الأصلية دون تعديل لأنَّها مقاسه أصلاً بوحدات جارية، وتتمثل هنا في مثالنا بالنقدية فقط، ولكنَّها تشمل عادة أصولاً نقدية، وتضم النقدية في الصندوق والمصرف وحسّابات المدينين وأوراق القبض ومخصص الديون المشكوك فيها، ومبالغ مقبوضة مقدماً وسلف العاملين والرهونات والضمانات النقدية القابلة للاسترداد، كما تضمُّ خصوم نقدية مثل حسابات الدائنين وأوراق الدفع والمصروفات المستحقة والسندات والقروض وتوزيعات الأرباح.

أمَّا البنود غير النقدية مثل الأصول طويلة الأجل ومجمع الاهتلاك والأصول غير الملموسة والاستثمارات طويلة الأجل والاستثمارات قصيرة الأجل والمصروفات المدفوعة مقدماً.

أمَّا الخصوم غير النقدية فتتمثل أساساً في حقوق الملكية بالإضافة إلى أي بند آخر يظهر بأنَّه غير نقدي.

وسنقوم فيما يلي بعرض قائمة المركز المالي المعدلة:

قائمة المركز المالي المعدلة 2006/12/31

البيان	مبلغ تاريخي		معامل التعديل	مبلغ معدل	
آلات وتجهيزات		100000	150 /100		150000
- م. اهـــــــتلاك (10%)	90000	10000	150 /100	135000	15000
سيارات		200000	150 /100		300000
- م. اهـــــــتلاك (10%)	80000	20000	150 /100	270000	30000
بضائع	20000		150 /130	23076	
نقدية	160000		-	160000	
	450000			588076	
رأس المال	400000		150 /100	600000	
صـــــافي الـــــربح/ الخسارة	50000		-	(11924)	
	-		-		
	450000			588076	

سادساً: المحاسبة عن التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية

نصّ المعيار المحاسبي الدولي ر قم 21 على المعالجة المحاسبية لآثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

ويتعامل هذا المعيار مع:

أ- المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية.

ب- ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية المشمولة فـــي القـــوائم الماليـــة

للمنشأة بواسطة التوحيد أو التوحيد النسبي أو بطريقة الملكية.

ويقصد بالمعاملة الأجنبية قيام الشركة بشراء أو بيع سلع أو خدمات بعملات أجنبية أو إقراض أو اقتراض أموال بعملات أجنبية أو إجراء عقود تبادل بعملات أجنبية أو معاملات أخرى تتم بعملات أجنبية. وقد نصَّ المعيار المذكور على أن تسجَّل المعاملة الأجنبية بعملة التقرير وذلك بتطبيق سعر الصرف السائد.

وقد حدد المعيار المذكور الأسس التالية:

أ- يتمُّ عرض البنود النقدية في الميزانية العمومية بعد تحويلها لعملة التقرير باستخدام سعر الإقفال.

ويقصد بسعر الإقفال: سعر الصرف الفوري بتاريخ الميزانية العمومية.

ويقصد بالبنود النقدية: الأموال المحتفظ بها والأصول والالتزامات التي سيتمُّ استلامها أو دفعها بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.

ب- يتمُّ عرض البنود غير النقدية في الميزانية العمومية والمحتفظ بها بالتكلفة التاريخية بعد تحويلها لعملة التقرير باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة.

جـ- يتمُّ عرض البنود غير النقدية المقومة بالقيمة العادلة في الميزانية بعد تحويلها باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.

ويقصد بالقيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام ما بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري حر.

وقد نصَّ المعيار على المعالجة المحاسبية لفروقات أسعار الصرف.

حيث يتمُّ الاعتراف بفروقات أسعار الصرف الناشئة عن تسوية البنود النقدية المسجلة سابقاً، وذلك بالاعتراف بها كدخل أو كمصروف في الدورة المالية التي تنشأ خلالها ما عدا ما يتعلق منها بفروقات صرف بنود تتعلق بالاستثمار في منشأة أجنبية، حيث تعالج مع حقوق الملكية في القوائم المالية الموحدة إلى أن يتمَّ التخلص من صافي الاستثمار حيث يعترف بالفروق كدخل أو مصروف في قائمة الدخل.

ويقصد بصافي الاستثمار في منشأة أجنبية، حصة المنشأة معدة القوائم في صافي أصول المنشأة الأجنبية.

وقد فرّق المعيار 21 في ترجمة القوائم المالية لعملية أجنبية بين عمليات أجنبية، مكملة لعمليات الشركة معدة التقرير، أو ينظر إليها كمنشآت أجنبية وذلك نظراً لاختلاف طريقة تمويل وتشغيل العملية المراد معالجتها.

حيث يتمُّ ترجمة البيانات المالية للعملية الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات الشركة الأم وكأنَّ جميع معاملاتها قد تمَّ تنفيذها من قبل الشركة الأم ذاتها، وتتمُّ الترجمة وفقاً لما تمَّ عرضه في الفقرات السابقة من هذا المعيار وتعالج كما لو كانت تلك العمليات قد تمَّت من قبل الشركة الأم معدة القوائم.

أمَّا بالنسبة لترجمة البيانات المالية للمنشأة الأجنبية لغرض دمجها في البيانات المالية للشركة معدة القائم فإنَّها تتمُّ وفقاً لما يلي:

أ- تتم ترجمة الأصول والالتزامات النقدية وغير النقدية للمنشأة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال.

ب- تتم ترجمة بنود الدخل والمصروفات للمنشأة الأجنبية باستخدام سعر الصرف السائد بتاريخ العمليات، إلاَّ إذا كانت المنشأة الأجنبية تعدُّ قوائمها بعملة اقتصاد عالي التضخم، حيث يجب ترجمة تلك البنود

بسعر الإقفال.

جـ- يتمُّ تصنيف جميع فروقات أسعار الصرف الناتجة من الإجراءات السابقة كحقوق ملكية إلى حيث التخلص من صافي الاستثمار.

كما نصَّ المعيار على وجوب الاعتراف بالمبلغ المتراكم لفروقات أسعار الصرف المؤجلة التي تعود لمنشأة أجنبية يتم التخلص منها وذلك كدخل أو مصروف في الفترة نفسها التي يعترف بها بمكاسب أو خسائر التخلص من المنشأة المذكورة.

أمَّا ما يتعلق بفروقات أسعار الصرف الناتجة عن تخفيض أو هبوط حاد للعملة فقد نص المعيار على وجوب تعديل القوائم المالية للمنشأة الأجنبية التي تعدُّ قوائمها المالية بعملة اقتصاد مرتفع التضخم وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 29، وذلك قبل أن يتمَّ ترجمتها إلى عملة التقرير للمنشأة معدّة التقرير.

أما ما يتعلق بالإفصاح المحاسبي فقد طالب المعيار بالإفصاح عما يلي:

أ- الإفصاح عن مبلغ فروقات الصرف المشمولة في صافي الربح أو الخسارة للفترة.

ب- الإفصاح عن صافي فروقات الصرف المصنَّفة ضمن حقوق الملكية كبند منفصل، ومطابقة لمبلغ الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها.

جـ- مبلغ فروقات الصرف الناشئة خلال الفترة والمشمولة ضمن المبلغ المسجل لأصل مشترى حديثاً ومسعّر بعملة أجنبية.

مثال تطبيقي حول المعيار (21):

استوردت الشركة العربية للتجارة والصناعة مركزها دمشق، مواد من

أستراليا بقيمة 10000 دولار على أن يتمَّ السداد بالدولار

استلمت الشركة الاعتماد المستندي المتعلـق بالبضـاعة المسـتوردة بتاريخ 2007/7/1 حيث كان سعر الصرف 50 ل.س لكلٍّ دولار.

المطلوب:

تسجيل قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية الاستيراد ومعالجة فروقات أسعار الصرف وفقاً لكل حالة مما يلي:

1- حالة التسديد عند استلام الاعتماد المستندي.

2007/7/1

500000 من حـ/ المشتريات

500000 إلى حـ/ النقدية (البنك)

قيمة المبلغ المحول للمورد ثمن البضاعة

2- حالة التسديد بشكل آجل ولكن قبل تاريخ الميزانية أي في 2007/12/20 حيث كان سعر الصرف 53، ومعالجة الفروقات كتعديل لتكلفة البضاعة المشترك.

ويتمُّ التسجيل على اعتبار فرق الصرف تعديلاً لتكلفة البضاعة المشترك كما يلي:

* القيد الأول عند استلام الاعتماد

500000 من حـ/ المشتريات 2007/7/1

500000 إلى حـ/ الموردين

إثبات استلام الاعتماد المستندي

وتظهر المشكلة هنا في كيفية معالجة الفـرق بـين قيمـة البضـاعة بالدولار ومقابلها بالليرة بين تاريخي 7/1 ولغاية 12/20 وهو:

530000 - 500000 = 30000 ل.س

القيد الثاني: ويتمُّ التسجيل على اعتبار فـرق الصـرف تعـديلاً لتكلفـة البضاعة المشتراة كما يلي:

من المذكورين

500000 من حـ/ الموردين

30000 من حـ/ المشتريات (يتمُّ زيادة قيمة المشتريات بخسائر التحويل)

530000 إلى حـ/ النقدية (بنك)

إثبات تحويل 10000 دولار

3- حالة التسديد في 2007/12/20 والمعالجة كتعديل للمشتريات وكان سعر الصرف 49 ل.س.

يتمُّ كتابة القيد الأول نفسه:

2007/7/1

500000 من حـ/ المشتريات

500000 إلى حـ/ الموردين

إثبات استلام الاعتماد المستندي

2007/12/20

5000 من حـ/ الموردين

إلى المذكورين

490000 إلى حـ/ النقدية

10000 إلى حـ/ المشتريات

إثبات تسديد الموردين نقداً وتخفيض المشتريات بفرو قات التحويل

4- حالة السداد في 2007/12/20 ومعالجة فروقات الصرف كخسائر تحويل العملات الأجنبية مع العلم أنّ سعر الصرف السائد في 2007/12/20 كان 53 ل.س.

* القيد الأول نفسه:

2007/7/1

500000 من حـ/ المشتريات

500000 إلى حـ/ الموردين

من المذكورين

500000 من حـ/ الموردين

30000 من حـ/ خسائر تحويل عملات أجنبية

530000 إلى حـ/ النقدية (بنك)

5- حالة السداد في 2007/12/20 ومعالجة الفروقات كأرباح تحويل العملات مع سعر صرف الدولار كان 49.

* القيد الأول نفسه:

* القيد الثاني:

500000 من حـ/ الموردين إلى المذكورين

490000 إلى حـ/ النقدية بالبنك

10000 إلى حـ/ أرباح تحويل عملات أجنبية

ملاحظة:

هذا الرأي هو الذي ينسجم مع مبادئ المحاسبة الماليـــة الأمريكيـــة ومع المعيار الدولي رقم 21.

6- حالة عدم سداد ثمن العملية لغاية 2007/12/31. مع العلـــم أن ســـعر الصرف بلغ 54 في 2007/12/31.

هنا يجب تعديل مبلغ الدين (الموردين). بما ينسجم مع المعيار 21 بأن تسجل الأصول والخصوم التي تنشأ عن عمليات تنفذ بالعملة الأجنبية وفقـــاً لسعر الإقفال. وتعامل الفروقات على أنّها أ. خ عملات أجنبية.

وهذا يعني تعديل بند الموردين في الميزانية كما يلي:

40000 من حـــ/ خسائر عملات أجنبية

40000 إلى حـــ/ الموردين

حـــ/ الموردين

540000 رصيد 12/31	500000 من حـــ/ المشتريات 7/1
	40000 من حـــ/ خسائر عملات أجنبية

يظهر في الميزانية حـــ/ أ. خ

7- حالة عد السداد لغاية 2007/12/31 مع العلم أنّ سعر الصرف بتـــاريخ الميزانية 49 ليرة.

10000 من حـــ/ الموردين

10000 إلى حـــ/ أرباح عملات أجنبية

ويعدل بند الموردين في الميزانية

8- تسديد مبلغ الاعتماد في 2008/5/1. وسعر الصرف كان 55 ليرة.

مع العلم أنّ أسعار الصرف كانت كما يلي:

50 ليرة بتاريخ استلام الاعتماد

54 = تبلغ 2007/12/31

من المذكورين

540000 من حـــ/ الموردين

10000 من حـــ/ خسائر عملات أجنبية

550000 إلى حـــ/ النقدية (بنك)

ملاحظة:

إذا عدنا إلى رصيد الموردين فـــي ميزانيـــة عـــام 2007 نجـــده كـــان 540000.

هذا يعني أنّ عام 2007 تحمل بخسائر عملات بمقدار 40000 ليرة

وعام 2008 تحمل بخسائر عملات بمقدار 10000 ليرة .

أسئلة الفصل الرابع

1- عرّف الاستهلاك بما ينسجم مع المعايير المحاسبية الدولية .

2- عرّف المقصود بالعمر الإنتاجي كما نصّت عليه المعايير المحاسبية الدولية

3- ناقش رأي المعايير المحاسبية الدولية حول مسألة تحديد طريقة الاستهلاك.

4- أجب بنعم أو لا على كلٍّ مما يلي:

أ- يمكن رسملة نفقات البحث والتطوير واستهلاكها على الفترة التي يمكن أن تحقق منافع للشركة خلالها.

ب- يمكن أن تتعدى فترة استهلاك الشهرة 5 سنوات في حال تبرير ذلك.

جـ- يمكن استهلاك الشهرة بطريقة القسط الثابت.

د- عندما تتأكد المنشأة من عدم تمكنها من تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية بسبب الشهرة فيجب تحميلها بالكامل على حساب الأرباح والخسائر.

هـ- تعالج الشهرة السالبة كدخل مؤجل على أساس منتظم خلال 5 سنوات.

و- يتمُّ الاعتراف بإيرادات عقود الإنشاء وفقاً لنسبة الإنجاز.

ز- يمكن تأجيل الاعتراف بالخسائر المتوقعة وذلك حتى نهاية عقد الإنشاء.

5- ما أهمُّ الشروط الواجب تحقيقها في حالة عقد الإنشاء ذي السعر المحدد من أجل قياس الإيراد؟

6- قارن بين العقد ذي السعر المحدد والعقد ذي التكلفة زائد نسبة من حيث:

أ- التعريف. ب- شروط تحقيق الإيراد.

7- عرّف الإيراد بما ينسجم مع معيار المحاسبة الدولي رقم 18.

8- ما الأساس المتبع لقياس الإيراد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؟

9- أذكر الشروط الضرورية للاعتراف بإيراد البضائع المباعة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

10- ما الأسس المتبعة للاعتراف بالإيراد في الحالات التالية:

أ- بيع البضائع. ب- تقديم الخدمات.

جـ- عقود الإنشاء. د- فوائد الأموال.

هـ- الأتاوات. و- أرباح الأسهم.

12- ما الخصائص الواجب توافرها في اقتصاد دولة ما لكي يتمّ تطبيق محاسبة التضخم في تعديل القوائم المالية المعدَّة بعملة تلك الدولة؟

13- أجب بعبارة نعم أو لا على كلٍّ مما يلي:

أ- تعتبر محاسبة التضخم مدخل قياس بديل لمدخل التكلفة التاريخية.

ب- يجب على المحاسب أن يقوم باحتساب الرقم القياسي للأسعار.

جـ- لا تحتاج قائمة الدخل المعدة وفقاً لمدخل القيمة الجارية إلى تعديل.

د- تعديل قائمة المركز المالي ببنودها كافة باستخدام الرقم القياسي للأسعار.

14- ما الفرق بين العملية الأجنبية المكملة لعمليات الشركة وبين المنشأة الأجنبية وما أثر ذلك على ترجمة القوائم المالية في المحاسبة عن التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية؟

الفصل الخامس

إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

يهدف هذا الفصل إلى :

1- عرض توصيات معايير المحاسبة الدولية حول القوائم المالية وتحديد متطلباتها.

2- عرض بنود القوائم المالية المطلوبة في المعايير المحاسبية الدولية.

3- عرض تطبيقات المعايير المحاسبية الدولية من خلال أمثلة عملية.

أولاً : أهداف القوائم المالية وخصائصها:

ورد في الإطار الذي أعدَّته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية أنَّ القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية.

وكذلك فقد ورد في الإطار نفسه ما يفيد أن القوائم المالية المعدَّة لذلك تلبِّي حاجة المعلومات لدى غالبية قراء القوائم المالية، ولكنَّها لا توفِّر كافة المعلومات الضرورية لقراء القوائم المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، لأنَّها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفِّر معلومات غير مالية.

ولكنَّ القوائم المالية تظهر نتائج عمل الإدارة وتساعد على محاسبة الإدارة عن الموارد الموضوعة في عهدتها، ممَّا يساعد قراء القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم حول الاستمرار في الاستثمار في المنشأة أو التنازل عنها وبيعها والاتجاه نحو منشأة أخرى والتصويت على الإبقاء على الإدارة أو عزلها.

كما نصَّ الإطار المذكور على الخصائص النوعية للقوائم المالية وعرض أهمها كما يلي :

1- **القابلية للفهم:** ويقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم مع افتراض أنَّ لديهم مستوى معقولاً من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة.

2- **الملاءمة:** وتكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمنشأة سواء

كان منها الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية وتوفير إمكانية إعمال التنبؤات.

3- **الموثوقية:** ويقصد بذلك خلوها من الأخطاء الهامة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة، وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر. وعرض المعلومات بشكل كامل من ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثّر على القرارات الاقتصادية لقرّائها.

4- **القابلية للمقارنة:** ويقصد بذلك جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية. وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية قياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية.

وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة.

ثانياً: دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق أهداف القوائم المالية وخصائصها :

اهتمّت المعايير المحاسبية الدولية بالقوائم المالية حيث أفردت معياراً خاصاً بهذا الموضوع وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 بعنوان "عرض

البيانات المالية". هذا بالإضافة إلى أنَّنا نجد في نهاية كلِّ معيار من المعايير المحاسبية الدولية فقرة مستقلة تتناول موضوع الإفصاح عن السياسات أو الطرق المستخدمة في قياس الأحداث الاقتصادية وآثار التغير فيها وتعليمات بشأن العرض في القوائم المالية.

وقد نصَّ المعيار المحاسبي الدولي على عدَّة اعتبارات يجب الانطلاق منها في إعداد القوائم المالية ونعرض فيما يلي أهمُّها :

- يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة بما يحقق العدالة في العرض.
- الإفصاح عما إذا كانت القوائم المالية تتسجم مع ما تفرضه معايير المحاسبة الدولية وتطبق كلُّ معيار ينطبق عليها.
- الإفصاح عن أية مخالفة لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية وعرض الأثر المالي لذلك.
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بما ينسجم مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.
- يجب عرض كلِّ بند مادي بشكل منفصل في القوائم المالية وتجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة.
- الإفصاح عن المعلومات المقارنة.
- تحديد كلِّ مكونات القوائم المالية بشكل واضح وعرض المعلومات التالية بشكل واضح وصحيح :

أ) اسم المنشأة صاحبة القوائم.

ب) توضيح عائدية القوائم للمنشأة الفردية أو لمجموعة من المنشآت.

جـــ) تاريخ القائمة أو الفترة التي تغطيها.

د) العملة المستخدمة في القائمة.

وقد عرض المعيار قم 1 مكونات القوائم المالية فيما يلي:

أ) الميزانية العمومية.

ب) قائمة الدخل.

جـــ) قائمة تظهر:

- جميع التغيرات في حقوق المساهمين.
- التغيرات في حقوق المساهمين عدا تلك الناجمة عن العمليات الرأســمالية مع المالكين والتوزيعات عليهم.

د) قائمة التدفقات النقدية.

ثالثاً : عرض القوائم المالية وفقاً للمعايير الحاسبية الدولية:

1- قائمة المركز المالي:

نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) على المعلومات التـــي يجـــب عرضها في صلب الميزانية العمومية كحد أدنى وهي ما يلي:

أ- الأملاك والمصانع والمعدات.

ب- الموجودات غير الملموسة.

جـــ- الموجودات المالية عدا الواردة في البنود (د، و، ز).

د- الاستثمارات التي يتمُّ المحاسبة عنها بتطبيق طريقة حقوق الملكية.

هـــ- المخزونات.

و- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.

ز- النقد ومعادل النقد.

ح- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.

ط- الالتزامات والموجودات الضريبية.

ي- المخصصات.

ك- الالتزامات غير المتداولة المنتجة للفائدة.

ل- حصة الأقلية.

م- رأس المال الصادر والاحتياطات.

هذا بالإضافة إلى معلومات أخرى يفصح عنها إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات.

2- قائمة الدخل:

نصَّ المعيار رقم 1 على البنود الواجب عرضها كحد أدنى في قائمة الدخل:

أ- الإيراد.

ب- نتائج الأنشطة التشغيلية.

جـ- تكاليف التمويل.

د- حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمَّت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

هـ- المصروف الضريبي.

و- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.

ز- البنود غير العادية.

ح- حصة الأقلية.

ط- صافي الربح أو الخسارة للفترة.

3- قائمة التدفقات النقدية:

نصَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 على عرض قائمة التدفقات النقدية، وذلك بتصنيف التدفقات النقدية وفقاً للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. قد عرف المعيار المذكور التدفقات النقدية على أنَّها التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها. كما عرَّف أنواع الأنشطة كما يلي:

- الأنشطة التشغيلية:

هي الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة و الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

- الأنشطة الاستثمارية: وهي تلك المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

- الأنشطة التمويلية :

وهي الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

وقد عرض المعيار المذكور طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية يجب على المنشآت اختيار إحداهما وهما : الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

(أ) الطريقة المباشرة:

وتقوم هذه الطريقة على عرض الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات

النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية موزعة وفقاً للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

(ب) الطريقة غير المباشرة:

وتنطلق هذه الطريقة من رقم صافي الربح (أو الخسارة)، حيث تقوم بتعديله بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية، وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل، وكذلك بنود الدخل أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

مثال تطبيقي عن إعداد قائمة التدفقات النقدية:

فيما يلي الميزانية الختامية والافتتاحية وقائمة الدخل وبعض المعلومات الإضافية المرفقة، وسوف يتمُّ إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقتين المباشرة وغير المباشرة وفق الأسلوبين حسابات حرف T وورقة العمل.

وبالتالي سيتمُّ حلُّ المثال وفقاً لما يلي:

الحلُّ الأول : الطريقة المباشرة أسلوب الحسابات حرف T.

الحلُّ الثاني : الطريقة المباشرة أسلوب ورقة العمل.

الحلُّ الثالث : الطريقة غير المباشرة أسلوب الحسابات حرف T.

الحلُّ الرابع : الطريقة غير المباشرة أسلوب ورقة العمل.

الميزانية الختامية لشركة «س» كما تظهر في 2006/12/31

المطاليب	2006	2005	التغير	الموجودات	2006	2005	التغير
المطاليب الثابتة				الموجودات الثابتة			
رأس المال	2516250	1841250	675000	أراضي الاستثمار	0	206250	(206250)
أرباح محتجزة	716750	660000	56750	أراضي الشركة	1113000	750000	363000
				الأبنية	2865000	2490000	375000
سندات طويلة الأجل	1500000	1500000	0	ـم استهلاك الأبنية	(1302000)	(1230000)	72000
علاوة إصدار السندات	220500	225000	(4500)	المعدات	500000	622500	(122500)
				ـم استهلاك المعدات	(300000)	(307500)	(7500)
				براءة الاختراع	37500	45000	(7500)
المطاليب المتداولة							
				لموجودات المتداولة			
الموردين	450000	525000	(75000)	الزبائن	817500	675000	142500
الدوائر المالية	67500	37500	30000	المخزون السلعي	1312500	1147500	165000
المصاريف المستحقة	183750	150000	33750	مصاريف مدفوعة مقدماً	116250	127500	(11250)
				الأموال الجاهزة			
				الصندوق	495000	412500	82500
	5654750	**4938750**			**5654750**	**4938750**	

قائمة الدخل كما تظهر في 2006/12/31

المبيعات		2175000
– تكلفة المبيعات		1305000
الربح الحدي		870000
– المصاريف		
المصاريف الجارية النقدية وغير النقدية	591750	
مصاريف الفوائد	115500	
		707250
+ إيرادات أخرى		
أرباح بيع الأراضي	18750	
أرباح بيع العدد	23000	
		41750
صافي الدخل قبل الضريبة		204500
ضريبة الدخل	72750	
صافي الدخل بعد الضريبة		131750

ملاحظات:

1- تمَّ بيع معدات قيمتها الدفترية 122500 ومجمع استهلاكها 25500 بمبلغ 120000.

2- تسجَّل ضريبة الدخل في حساب الدوائر المالية ويسدَّد من الحساب المستحق سنوياً.

3- تسجَّل فوائد القرض في قائمة الدخل على أساس العبء الحقيقي للفائدة (الفائدة – استهلاك علاوة الإصدار).

4- تمَّ بيع أراضـــي الاســـتثمار بمبلـــغ 225000 ذات القيمـــة الدفتريـــة 206250.

5- زيادة رأس المال البالغة 675000 منها 375000 قدِّمت على شكل أبنية و 300000 قدِّمت بشكل نقدي.

6- تم توزيع مبلغ 75000 من الأرباح وتم احتجاز الباقي.

الحلُّ:

الحلُّ الأول : الطريقة المباشرة أسلوب حرف T.

كخطوة أولى نقوم بتحديد التغير في الأرصدة النقدية وشـــبه النقديـــة (أرصدة آخر المدة – أرصدة أول المدة).

82500 = 412500 -495000

ونقوم فيما يلي بإتباع الخطوات التالية:

أولاً – التدفقات النقدية المتعلقة بالعمليات الجارية:

أ- النقدية المتحصلة من الزبائن:

وتساوي صافي المبيعات + رصيد الزبائن أول المدة – رصيد الزبائن آخر المدة :

2032500 = 817500 – 67500 + 217500

أو يمكن استنتاجه من حساب الزبائن:

حـــ / الزبائن

675000	رصيد أول المدة	2032500	نقدية (أنشطة عمليات)
2175000	المبيعات	817500	رصيد آخر المدة
2850000		2850000	

2032500 حـــ/ النقدية (أنشطة عمليات)

2032500 إلى حـــ/ الزبائن

النقدية المتحصلة من الزبائن .

إنَّ القيد السابق هو قيد خارج الدفاتر لإيضاح العملية فقط.

ب- النقدية المسددة للموردين:

وتساوي: تكلفة المبيعات + رصيد مخزون آخر المدة + رصيد موردين أول المدة – رصيد مخزون أول المدة – رصيد موردين آخر المدة.

1305000 + 525000 – 450000 + 1312500 – 1147500 = 1545000 .

أو يمكن استنتاجه من حـــ/ الموردين والمخزون.

حـــ / المخزون السلعي

1147500	رصيد أول المدة	1305000	تكلفة المبيعات
1470000	الموردين	1312500	رصيد آخر المدة
2617500		2617500	

حـــ / الموردين

1545000	نقدية أنشطة عمليات	525000	رصيد أول المدة
450000	رصيد آخر المدة	1470000	حـــ/ المخزون
1995000		1995000	

130500 من حـــ/ تكلفة المبيعات

1305000 إلى حـــ/ المخزون

"تسجيل تكلفة المبيعات"

1470000 من حـــ/ المخزون

1470000 إلى حـــ/ الموردين

"تسجيل المشتريات"

1545000 من حـــ/ الموردين

1545000 إلى حـــ/ النقدية/ أنشطة عمليات

"النقدية المسددة للموردين"

3- النقدية المسددة للنفقات: وتساوي

نفقات العمليات + رصيد المقدمات آخر المدة - رصيد المقدمات أول المدة

- رصيد المستحقات آخر المدة + رصيد المستحقات أول المدة

- الاستهلاكات (وأي نفقات غير نقدية)

150000 + 183750 - 127500 - 116250 + 591750

- (7500 + 18000 + 72000) = 449250

أو يمكن استنتاجه من حسابات المصاريف والمستحقات والمقدمات ومخصصات الاستهلاك.

حـ / المستحقات

		150000	رصيد أول المدة
183750	رصيد آخر المدة	33750	حـ/ نفقات العمليات
		183750	
183750			

حـ / المقدمات

127500	رصيد أول المدة	11250	من حـ/ نفقات العمليات
		116250	رصيد آخر المدة
		127500	
127500			

حـ / مخصص استهلاك المعدات

25500	استهلاك معدات مباعة	307500	رصيد أول المدة
300000	رصيد آخر المدة	18000	حـ/ نفقات العمليات
325500		325500	

حـ / مخصص استهلاك الأبنية

		1230000	رصيد أول المدة
1302000	رصيد آخر المدة	72000	حـ/ نفقات العمليات
1302000		1302000	

حـــ / براءة الاختراع

45000	رصيد أول المدة	7500	حـــ/ نفقات العمليات
		37500	رصيد آخر المدة
45000		45000	

يمكن استخلاص القيود التالية وهي تعتبر خارج الـــدفاتر لإيضـــاح العملية فقط :

(1) المقدمات :

11250 من حـــ/ نفقات العمليات

11250 إلى حـــ/ المقدمات

"الزيادة في المقدمات"

(2) المستحقات :

33750 من حـــ/نفقات العمليات

33750 إلى حـــ/ المستحقات

"النقص في المستحقات"

(3) استهلاك المعدات :

يفترض أنَّه عند بيع المعدات تمَّ تسجيل القيد التالي:

		من المذكورين	إلى المذكورين
120000	122500	من حـــ/ النقدية	إلى حـــ/ المعدات
25500	23000	من حـــ/ . أ معدات	إلى حـــ/ أرباح بيـــع معدات

"بيع المعدات نقداً"

وبعد أخذ التغير الذي حصل في مخصص الاستهلاك في القيد السابق وترحيله لحساب المخصص يمكن استنتاج استهلاك المعدات لهذا العام.

رصيد آخر المدة + استهلاك المعدات المباعة – رصيد أول المدة.

18000 = 307500 – 22500 + 300000

ويمكن إثباته بالقيد التالي:

18000	18000	من حـ/ نفقات العمليات	إلى حـ/ مخصص استهلاك المعدات

استهلاك المعدات

(4) استهلاك الأبنية:

72000	72000	من حـ/ نفقات العمليات	إلى حـ/ مخصص استهلاك الأبنية

"استهلاك الأبنية"

(5) استهلاك براءة الاختراع.

7500	7500	من حـ/ نفقات العمليات	إلى حـ/ براءة الاختراع

استهلاك براءة الاختراع

بعد ترحيل جميع القيود السابقة يظهر حساب نفقات العمليات كما يلي:

حـ / نفقات العمليات

		11250	المقدمات
		33750	المستحقات
		18000	استهلاك المعدات
		72000	استهلاك الأبنية

7500	استهلاك براءة الاختراع		
449250	نقديـــــة، أنشـــــطة العمليات(3)	591750	رصيد آخر المدة
591750		591750	

449250 449250 من حـ/ نفقات العمليات إلـى حـ/ النقديـة (أنشطة عمليات)

"المصاريف النقدية"

د- النقدية المسددة لفوائد السندات طويلة الأجل:

وتساوي العبء الحقيقي للفوائد + حصة السنة من علاوة الإصدار = المدفوع كفائدة لهذا العام (120000 = 4500 + 115500)

يمكن استنتاجها من حساب علاوة الإصدار وحساب الفائدة.

حـ / علاوة الإصدار

4500	إلى حـ/ الفائدة	225000	رصيد أول المدة
220500	رصيد آخر المدة		
225000		225000	

حـ / مخصص استهلاك الأبنية

120000	نقدية (أنشطة عمليات)	4500	مـن حـ/ عـلاوة الإصدار

		115500	رصيد آخر المدة
		120000	
120000			
4500	4500	من حـ/ علاوة الإصدار	إلى حـ/ الفائدة

استهلاك العلاوة

120000	120000	من حـ/ الفائدة	إلى حـ/ النقدية(أنشطة عمليات)

النقدية المسددة لحملة السندات

هـ- النقدية المسددة للدوائر المالية:

وتساوي ضريبة الدخل + رصيد الدوائر المالية أول المدة - رصيد الدوائر المالية آخر المدة.

42750 = 67500 - 37500 + 72750

حـ / الدوائر المالية

42750	نقدية أنشطة عمليات	37500	رصيد أول المدة
67500	رصيد آخر المدة	72750	ضريبة الدخل
110250		110250	

ويمكن استخلاص القيود التالية (هذه القيود خارج الدفاتر لإيضاح العملية فقط).

72750	72750	من حـ/ ضريبة الدخل	إلى حـ/ الدوائر المالية

تسجيل الضريبة للدوائر المالية.

ثم يستنتج من حساب الدوائر المالية النقدية المسددة لهم وتسجل في الطرف الدائن من حساب النقدية (أنشطة عمليات):

42750 42750 من حـ/ الدوائر المالية إلى حـ/النقدية(أنشطة عمليات)

"النقدية المسددة الدوائر المالية"

ثانياً- التدفقات النقدية المتحصلة من العمليات الاستثمارية:

أ- ثمن بيع أراضي الاستثمار: ويساوي القيمة الدفترية للأرض المباعة + أرباح البيع:

225000 = 18750 + 206250

أو يمكن استنتاجه من حساب الأراضي المباعة:

حـ / الأراضي المباعة

206250	إلى حـ/ أراضي الاستثمار	225000	نقدية أنشطة (استثمارية (1)
18750	إلى حـ/ أرباح البيع		
225000		225000	

يمكن استخلاص القيد التالي:

225000 225000 من حـ/النقدية (أنشطة إلى حـ/ استثمارية) الأراضي المباعة

"النقدية المتحصلة من بيع الأراضي"

ب- النقدية المسددة ثمن شراء أراضي للشركة:

وتساوي رصيد أراضي الشركة آخر المدة - رصيد أراضي الشركة أول المدة

363000 = 750000 - 1113000

ويمكن استنتاجه من حساب أراضي الشركة:

حـ / أراضي الشركة

750000	رصيد أول المدة		
363000	النقدية (أنشطة استثمارية)	1113000	رصيد آخر المدة
1113000		1113000	

يمكن أن يستنتج من حساب أراضي الشركة النقدية المسددة لشراء أراضي وتسجّل في الطرف الدائن من حـ/النقدية (أنشطة استثمارية):

363000	363000	من حـ/ أراضي الشركة	إلى حـ/النقدية (أنشطة استثمارية)

"النقدية المسددة لشراء أراضي"

جـ- النقدية المستلمة من بيع المعدات: وتساوي القيمة الدفترية للمعدات - مجمع استهلاك المعدات + أرباح البيع

120000 = 23000 + 25500 - 122500

أو يمكن استنتاجها من حساب المعدات المباعة:

حـ / أراضي الشركة

122500	إلى حـ/ المعدات	25500	مجمع استهلاك المعدات
23000	أرباح البيع	120000	نقدية (أنشطة استثمارية)
145500		145500	

يمكن استخلاص القيد التالي :

من المذكورين		إلى المذكورين
120000	122500	من حـ/نقدية (أنشطة استثمارية) إلى حـ/ المعدات
25500	23000	من حـ/ م. أ. معدات "بيع المعدات نقداً" إلى حـ/ أرباح البيع

ثالثاً- التدفقات النقدية المتحصلة من العمليات التمويلية:

أ- زيادة راس المال النقدية:

(ويساوي رصيد رأس المال آخر المدة – رصيد رأس المال أول المدة – زيادة رأس المال مقابل أبنية).

300000 = 375000 – 1841250 – 2516250

أو يمكن استنتاجه من حساب رأس المال:

حـ / رأس المال

		1841250	رصيد أول المدة
2516250	رصيد آخر المدة	375000	من حـ/ الأبنية
		300000	نقدية (أنشطة تمويلية)
2516250		2516250	

نستخلص القيد التالي:

300000 300000 من حـ/ النقدية (أنشطة تمويلية) إلى حـ/ رأس المال

"النقدية المتحصلة من زيادة رأس المال"

ب- توزيع الأرباح: ويساوي

أرباح السنة – رصيد الأرباح المحتجزة آخر المدة + رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة 131750 – 716750 + 660000 = 75000

أو يمكن استنتاجه من حساب الأرباح المحتجزة.

حـ / الأرباح المحتجزة

		660000	رصيد أول المدة
75000	نقدية/أنشطة تمويلية	131750	أرباح السنة
716750	رصيد آخر المدة		
791750		791750	

يمكن استخلاص القيد التالي :

75000 75000 من حـ/ الأرباح المحتجزة إلى حـ/النقدية(أنشطة تمويلية)

"الأرباح الموزعة"

رابعاً- عمليات غير نقدية تمويلية واستثمارية:

أ- زيادة رأس المال مقابل تقديم المالكين لأبنية.

1- زيادة رأس المال.

يمكن تسجيل القيد التالي لتوضيح العملية فقط.

375000 من حـــ/ عمليات غير نقدية تمويلية واستثمارية.

375000 إلى حـــ/ رأس المال

2- الزيادة في الأبنية.

يمكن تسجيل القيد التالي لتوضيح العملية فقط.

375000 375000 من حـــ/ الأبنية إلى حـــ/عمليات غير نقديـــة تمويليـــة واستثمارية

زيادة رأس المال مقابل أبنية

بعد العمليات السابقة يمكن عرض حساب النقدية كما يلي:

حـــ / النقدية

412500	رصيد أول المدة		
	النقدية من أنشطة العمليات		
203250	إلى حـــ/ الزبائن	1545000	من حـــ/ الموردين
		449250	من مصاريف العمليات
		120000	من حـــ/ الفوائد
		42750	من حـــ/ الدوائر المالية
		(124500)	

النقدية من الأنشطة الاستثمارية

225000	إلى حـــ/ أراضي استثمار	363000	من حـــ/ أراضي الشركة
120000	إلى حـــ/ المعدات		
(18000)			

النقدية من الأنشطة التمويلية

300000	إلى حـــ/ رأس المال	75000	من حـــ/ الأرباح المحتجزة
		225000	
		495000	رصيد آخر المدة
		3090000	
3090000			

العمليات غير النقدية الاستثمارية والتمويلية

375000	إلى حـــ/ رأس المال	375000	من حـــ/ الأبنية

ويمكن بعد تحليل هذه العمليات إعداد قائمة التدفقات النقدية كما يلي:

قائمة التدفقات النقدية

للعام المنتهي في 2006/12/31

التدفقات النقدية الداخلة من أنشطة العمليات:

النقدية المستلمة من الزبائن والمبيعات	2032500
2032500	

التدفقات النقدية الخارجة لأنشطة العمليات:		
النقدية المدفوعة للموردين والمشتريات	1545000	
النقدية المدفوعة لمصاريف العمليات	449250	
النقدية المدفوعة للفوائد	120000	
النقدية المدفوعة للدوائر المالية	42750	
		2157000
التدفقات النقدية الصافية من أنشطة العمليات:		(124500)
التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية:		
النقدية المستلمة من بيع الأراضي	225000	
النقدية المستلمة من بيع المعدات	120000	
		345000
التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الاستثمارية:		
النقدية المدفوعة لشراء الأراضي	363000	
		363000
التدفقات النقدية الصافية من الأنشطة الاستثمارية:		(18000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:		
التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية:		
النقدية المستلمة من زيادة رأس المال	300000	
		300000

التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة التمويلية:

النقدية المدفوعة لتوزيعات الأرباح 75000

75000

225000

التدفقات النقدية الصافية من الأنشطة التمويلية: 82500

الزيادة الصافية في الأرصدة النقدية:

الأرصدة النقدية في أول المدة 412500

الأرصدة النقدية في آخر المدة 495000

العمليات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية:

زيادة رأس المال عن طريق زيادة الأبنية 375000

زيادة الأبنية 375000

الحل الثاني : الطريقة المباشرة أسلوب ورقة العمل:

نقوم بتحضير ورقة العمل التالية التي تقوم بتحويل قائمة الدخل في الشركة من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي من أجل عرض قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة.

	أساس الاستحقاق	يضاف	ينزل	الأساس النقدي
المبيعات	2175000		(1)142500	2032500
- تكلفة المبيعات	1305000	(2)165000		1545000
		(3)75000		
الربح الحدي	870000			487500
- المصاريف الجارية:				
المصاريف النقدية:			(4)11250	
و			(5)33750	

غير النقدية			72000(6)	
			18000(7)	
			7500(8)	
			449250	
	591750		120000	
مصاريف الفوائد	115500	4500(9)		
	707250			569250
أرباح العمليات الجارية	162750			(81750)
+ إيرادات مختلفة				
أرباح بيع الأراضي	18750		18750(11)	
أرباح بيع معدات	23000		23000(12)	
أرباح العمليات الجارية	41750			
صافي الربح قبل الضريبة	204500			81750
ضريبة الدخل	72750		30000(13)	42750
صافي الربح بعد الضريبة	131750			(124500)

شرح الحركات:

(1) الزيادة في حساب الزبائن.

(2) الزيادة في مخزون البضائع.

(3) النقص في حساب الموردين.

(4) النقص في المقدمات.

(5) زيادة المستحقات.

(6) استهلاك الأبنية.

(7) استهلاك المعدات (محسوبة بعد الأخذ بالحسبان استهلاك المباع).

(8) استهلاك براءة الاختراع.

(9) استهلاك علاوة الإصدار.

(10) الزيادة في أرصدة الدوائر المالية.

(11) أرباح بيع (طرحت لأنّها إيرادات غير جارية).

بعد الوصول إلى قائمة الدخل محولة للأساس النقدي يمكن عرض قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة كما يلي:

قائمة التدفقات النقدية

للعام المنتهي في 2006/12/31

التدفقات النقدية الداخلة من أنشطة العمليات:		
النقدية المستلمة من الزبائن	2032500	
		2032500
التدفقات النقدية الخارجة لأنشطة العمليات:		
النقدية المدفوعة للموردين	1545000	
النقدية المدفوعة لمصاريف العمليات	449250	
النقدية المدفوعة للفوائد	120000	
النقدية المدفوعة للدوائر المالية	42750	
		2157000
التدفقات النقدية الصافية من أنشطة العمليات:		(124500)
التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية:		
النقدية المستلمة من بيع الأراضي	225000	
النقدية المستلمة من بيع المعدات	120000	

		345000
التـــدفقات النقديـــة الخارجـــة للأنشـــطة الاستثمارية:	363000	
النقدية المدفوعة لشراء الأراضي		363000
التدفقات النقدية الصافية من الأنشـــطة الاستثمارية:		(18000)
التدفقات النقديـــة الداخلـــة مـــن الأنشـــطة التمويلية:	300000	
النقدية المستلمة من زيادة رأس المال		300000
التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة التمويلية:		
النقدية المدفوعة لتوزيعات الأرباح	75000	
		75000
التدفقات النقديـــة الصـــافية مـــن الأنشـــطة التمويلية:		225000
الزيادة الصافية في الأرصدة النقدية:		82500
الأرصدة النقدية في أول المدة		412500
الأرصدة النقدية في آخر المدة		495000
العمليـــات الاســـتثمارية والتمويليـــة غيـــر النقدية:		
زيادة رأس المال عن طريق زيادة الأبنية		375000
زيادة الأبنية	375000	

الحل الثالث: الطريقة غير المباشرة أسلوب الحسابات حرف T

يكمن جوهر الطريقة غير المباشرة في أن تحول قائمة الدخل إلى الأساس النقدي، وبالتالي سيقوم أسلوب الحسابات T بهذه المهمة فيقدر ما يجب إضافته أو طرحه وصولاً إلى صافي الدخل على الأساس النقدي، وذلك وفقاً لما يلي:

أ- نفترض أنَّ النفقات والإيرادات المسجلة في قائمة الدخل هي نقدية، وبالتالي صافي الدخل البالغ 131750 يمثل تدفقاً نقدياً إيجابياً، ويمكن التعبير عنه بالقيد التالي وترحيله إلى الحسابات مباشرة.

131750 من حـ/ النقدية / أنشطة عمليات (أ)

131750 إلى حـ/ الأرباح المحتجزة.

اعتبار صافي الربح تدفق نقدي إيجابي.

حـ / الأرباح المحتجزة

660000 رصيد أول المدة	
131750 نقدية / أنشطة عمليات (أ)	

ب- الزيادة المحصَّلة في أرصدة الزبائن تعني أنَّ الشركة اكتسبت إيرادات مستحقة (غير نقدية) أكثر من الإيرادات النقدية، وهذا يعني أنَّ الإيرادات على أساس الاستحقاق أكبر من الإيرادات على الأساس النقدي، لهذا لسبب لابدَّ من خصم الزيادة في أرصدة الزبائن من الدخل الصافي.

حـــ / الزبائن

675000	رصيد أول المدة		
142500	نقدية / أنشـــطة عمليـــات (ب)	718500	رصيد آخر المدة
817500		817500	

ويمكن كتابة القيد التالي:

142500		142500	من حـــ/ الزبائن إلـــى حـــــ/النقديـــة أنشـــطة عمليات(ب)

الزيادة في حساب الزبائن

جـــ- الزيادة في المخزون يعني أنّ الشركة اشترت أكثر مما باعت وبالتالي هذا الشراء يجب أن يخفض النقدية.

ويمكن استنتاج الزيادة في أرصدة المخزون من حساب المخزون.

حـــ / المخزون

1147500	رصيد أول المدة		
165000	نقدية / أنشطة عمليـــات (جـــ)	1312500	رصيد آخر المدة
131250		131250	

يمكن استخلاص القيد التالي:

165000		165000	مـــــن حـــــــ/ إلى حـــ/ النقديـــة/أنشـــطة المخزون عمليات (جـــ)

د- النقص في حساب الموردين دليل أنَّه دفع للموردين أكثر من المشتريات خلال الفترة

وبالتالي لابدَّ من طرح مبلغ النقص في الموردين من صـــافي الـــدخل ويمكن استنتاج النقص في أرصدة الموردين من حساب الموردين:

حـــ / الموردين

75000	نقديـــــــة/أنشـــــــطة عمليات(جـــ)	525000	رصيد أول المدة
450000	رصيد آخر المدة		
525000		525000	

75000 75000 من حـــ/ الموردين إلى حـــ/ النقديـــة/أنشـــطة عمليات (د)

الزيادة في حسابات المخزون

هـــ- النقص في المصاريف المقدمة، هذا يعني أنَّه دفعت بعض المصاريف الخاصة بالفترة الحالية في فترة سابقة، وبالتالي هي تدفقات خارجة غير نقدية لهذه الفترة، لذلك يجب أن تضاف إلى صافي الدخل مثل أي نفقات غير نقدية.

ويمكن استنتاج النقص في أرصدة المقدمات من حساب المقدمات.

حـــ / المقدمات

127500	رصيد أول المدة	11250	نقدية أنشطة عمليات (هـــ)
		116250	رصيد آخر المدة
127500		127500	

11250 من حـــ/ النقدية/أنشطة عمليات (جـــ)

11250 إلى حـــ/ المقدمات

النقص في حسابات المقدمات

- الزيادة في حساب المصاريف المستحقة، أي أنَّ النفقات الخاصـــة بهـــذه الفترة المالية سوف تدفع في المستقبل، وبالتالي هي تدفقات خارجة غير نقدية لهذه الفترة، لذلك يجب أن تضاف إلى صـــافي الـــدخل، ويمكـــن استنتاج الزيادة في أرصدة المستحقات من حساب المصاريف المستحقة.

حـــ / مصاريف مستحقة

		150000	رصيد أول المدة
183750	رصيد آخر المدة	33750	نقدية أنشطة عمليـــات (و)
183750		183750	

يمكن استخلاص القيد التالي:

33750	33750	من حـــ/ النقديـــة أنشـــطة عمليات (و)	إلـــــــــــــى حـــ/المصـــاريف المستحقة

ز- تعتبر جميع الاستهلاكات مصاريف غير نقدية، وبالتالي لابدَّ من إضافة مبالغ الاستهلاكات إلى صافي الدخل للوصول إلى صافي الدخل النقدي.

1- استهلاك الأبنية: يجب أن تضاف الزيادة في مخصص الاستهلاك إلـــى صافي الدخل كونها مصاريف غير نقدية.

ويمكن استنتاج الزيادة في أرصدة مخصص الاستهلاك مـــن حســـاب مخصص استهلاك الأبنية.

حـــ / مخصص استهلاك الأبنية

		1230000	رصيد أول المدة
1302000	رصيد آخر المدة	72000	نقدية أنشطة عمليـــات (ز أ)
1302000		1302000	

يمكن استخلاص القيد التالي:

72000	72000	من حـــ/ النقدية أنشطة عمليات (ز أ)	إلى حـــ/ مخصص استهلاك الأبنية

استهلاك الأبنية

2- استهلاك المعدات: يجب مراعاة أنَّه تمَّ بيع بعض المعدات، وبالتالي ظهر نقص في مخصصات الاستهلاك بدلاً من الزيادة، وسوف يعالج النقص هنا على أنه نقص في المصاريف غير النقدية، وبالتالي يطرح من صافي الدخل. وفي الفقرة (ك) تعالج استهلاكات المعدات المباعة على أنَّها نفقات غير نقدية وبالتالي تضاف لصافي الدخل.

ويمكن استنتاج النقص في أرصدة مخصص الاستهلاك من حساب مخصص استهلاك المعدات.

حـ / مخصص استهلاك المعدات

7500	نقدية أنشطة عمليات (ز2)	307500	رصيد أول المدة
300000	رصيد آخر المدة		
307500		307500	

7500 من حـ/مخصص استهلاك المعدات 7500 إلى حـ/ النقدية/أنشطة عمليات(ز2)

نقص مخصص استهلاك المعدات

3- استهلاك براءة الاختراع : يجب أن يضاف النقص في براءة الاختراع والتي تمثِّل استهلاك البراءة، إلى صافي كونها مصاريف غير نقدية.

ويمكن استنتاج استهلاك البراءة من حساب براءة الاختراع.

حـ / براءة الاختراع

45000	رصيد أول المدة	7500	نقدية أنشطة عمليات(ز3)
		37500	رصيد آخر المدة
45000		45000	

يمكن استخلاص القيد التالي:

7500 7500 من حـــ/ النقديـــة/أنشـــطة إلى حـــ/ براءة الاختراع
عمليات(ز3)

استهلاك براءة الاختراع

ح- الزيادة في حساب الدوائر المالية بأقلٍّ من ضريبة الدخل لهذا العام، فهذا يعني أنَّ جزءاً من ضريبة الدخل لهذا العام قد دفع وبالتالي يجب إضافة هذا الفرق لصافي الدخل، ويمكن استنتاج الزيادة في الدوائر المالية مـــن حساب الدوائر المالية :

حـــ / الدوائر المالية

		37500	رصيد أول المدة
67500	رصيد آخر المدة	30000	نقدية أنشطة عمليات (حـــ)
67500		67500	

ويمكن استخلاص القيد التالي:

30000 من حـــ/ النقدية / أنشطة عمليات (حـــ)

30000 إلى حـــ/ الدوائر المالية

الزيادة في حسابات الدوائر المالية

ط- انخفاض علاوة إصدار السندات تعني أنَّ لشركة حملت الفوائـــد لقائمـــة الدخل بعد طرح حصة السنة من علاوة الإصدار، في حين أنها دفعـــت فوائد كاملة، وهي الفوائد في قائمة الدخل 115500 + استهلاك العلاوة 4500 = 120000، لذلك لابدَّ من طرح استهلاك العلاوة 4500 مـــن صافي الدخل للوصول إلى التدفق النقدي. ويمكن استنتاج الـــنقص فـــي

علاوة إصدار السندات من حساب علاوة الإصدار.

حـــ / علاوة الإصدار

4500	نقدية أنشطة عمليات (ط)	225000	رصيد أول المدة
220500	رصيد آخر المدة		
225000		225000	

4500	من حـــ/ النقدية/أنشطة عمليات (ط)	4500	إلى حـــ/ عـــلاوة الإصدار

استهلاك علاوة إصدار السندات

ي- بيع الأراضي: لابدَّ من اعتبار كامل المبلغ المقبوض من بيع الأراضي تدفقاً نقدياً داخلاً من العمليات الاستثمارية، ولكن الواقع أنَّ مبلغ 18750 سجل في قائمة الدخل لأنَّه يمثِّل ربح العملية لذلك لابدَّ من إنقاص صافي الدخل بالمبلغ نفسه، وتسجيل مبلغ 225000 في النقديـــة الداخلـــة مـــن الاستثمارات.

ويمكن استنتاج النقص في قيمة الأراضي من حساب الأراضي.

حـــ / الأراضي

206250	رصيد أول المدة	206250	نقدية أنشطة استثمارية (ي)
		∴	رصيد آخر المدة
206250		206250	

يمكن استخلاص القيد التالي:

إلى المذكورين

225000		من حـ/ النقدية/أنشطة استثمارية (ي) إلى حـ/نقدية أنشطة عمليات إلى حـ/ الأراضي بيع الأراضي
	18750	
	206250	

ك : بيع المعدات: يجب عد كامل المبلغ المقبوض من بيع المعدات تدفقاً نقدياً داخلاً من العمليات الاستثمارية، ولكن مبلغ 23000 سجل في قائمة الدخل كربح ومبلغ 25500 انقصت مخصصات استهلاك المعدات الأمر الذي أدّى إلى ظهور نقص في المخصص بدلاً من زيادة المخصص، وبالتالي أخفى مصروفاً غير نقدي، لذلك لابدَّ من تسجيل مبلغ 120000 تدفقات نقدية داخلة استثمارية الذي يمثّل ثمن البيع (كلفة المعدات 122500 – مخصص الاستهلاك 25500 + الأرباح 23000 وإنقاص صافي الدخل بـ 23000 كونها مسجلة كإيراد، وبالتالي اعتبرت تدفقاً نقدياً داخلاً للأنشطة الجارية، وهي أنشطة استثمارية كذلك إضافة مبلغ 25500 لصافي الدخل كونها استهلاكات أي نفقات غير نقدية لمعالجة لفقرة (ز2).

ملاحظة :

يمكن دمج الفقرة (ز2) مع الفقرة (ك) فيما يتعلق بالاستهلاك، وبالتالي زيادة صافي الدخل بالفرق 22500 – 7500 = 18000 الذي يمثّل الاستهلاك السنوي للمعدات وهو المصروف غير النقدي.

ويمكن استنتاج النقص في قيمة المعدات من حساب المعدات.

حـــ / المعدات

622500	رصيد أول المدة	122500	نقدية أنشطة اســتثمارية (ك)
		500000	رصيد آخر المدة
622500		622500	

		من المذكورين	إلى المذكورين
120000	23000	مــن حـــ/النقديــة/أنشــطة استثمارية (ك)	إلى حـــ/نقدية أنشطة عمليات
25500	122500	من حـــ/النقدية/أنشطة عمليات	إلى حـــ/ المعدات
		بيع المعدات	

ل : شراء أراضي للشركة: يعتبر شراء الأراضي بالكامل تدفقاً نقدياً خارجاً من العمليات الاستثمارية.

ويمكن استنتاج الزيادة في قيمة الأراضي من حـــ/ الأراضي.

حـــ / الأراضي

750000	رصيد أول المدة	1113000	رصيد آخر المدة
363000	نقدية أنشطة استثمارية (ل)		
1113000		1113000	

363000	363000	من حـــ/ الأراضي	إلـــى حـــ/النقديــة/أنشــطة استثمارية (ل)
		شراء الأراضي	

م: زيادة رأس المال بشكل نقدي 300000 تمثِّل هذه الزيادة تـدفقات نقدية داخلة من العمليات التمويلية:

ويمكن استنتاج الزيادة في رأس المال من حساب رأس المال.

حـ / رأس المال

		184250	رصيد أول المدة
		300000	نقدية أنشطة تمويلية (م)
2516250	رصيد آخر المدة	375000	عمليات غير نقدية استثمارية وتمويلية
2516250		2516250	

300000 300000 من حـ/ النقدية/أنشطة تمويلية إلى حـ/ رأس المال (م)

"الزيادة في رأس المال"

أمَّا الزيادة المقدمة على شكل أبنية فلا تمثِّل تدفقات نقدية، وإنَّما يجب الإفصاح عنها في القائمة تحت عنوان العمليات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية.

ن : الأرباح الموزعة تعتبر بالكامل تدفقات نقدية خارجة تمويلية ويمكن احتسابها من ترصيد حساب الأرباح المحتجزة الذي لم يتوازن في الفقرة أ.

حـ / الأرباح المحتجزة

		660000	رصيد أول المدة
75000	نقدية عمليات تمويلية (ن)	131750	أرباح الدورة
716750	رصيد آخر المدة		
791750		791750	

بعد العمليات السابقة يمكن عرض حساب النقدية كما يلي:

حـ/ النقدية

412500	رصيد أول المدة		
	النقدية من أنشطة العمليات		
131750	أرباح محتجزة (أ)	142500	الزبائن / زيادة (ب)
11250	مصاريف مقدمة (هـ)	165000	البضائع / زيادة (جـ)
33750	مصاريف مستحقة (و)	75000	الموردين / نقص (د)
72000	استهلاك الأبنية (ز1)	4500	علاوة إصدار السندات (ط)
7500	استهلاك البراءة (ز3)	7500	استهلاك المعدات (ز2)
30000	الدوائر المالية (حـ)	18750	أرباح أراضي/أنشطة استثمارية(ي)
25500	استهلاك المعدات (ك)	23000	أرباح بيع المعدات (هـ)
		(124500)	
	النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
18750	نقدية / أنشطة عمليات (ي)	363000	أراضي الشركة (ل)
206250	أراضي الاستثمار		
120000	بيع المعدات (ك)		
		(18000)	
	النقدية من الأنشطة التمويلية		
300000	رأس المال (م)	75000	توزيع أرباح (ن)
		225000	
		495000	رصيد آخر المدة
1369250		1369250	
	العمليات الغير النقدية الاستثمارية والتمويلية		
375000	حـ/ رأس المال	375000	حـ/ الأبنية

يمكن بعد تحليل هذه العمليات إعداد قائمة التدفقات النقدية كما يلي:

قائمة التدفقات النقدية للعام المنتهي في 2006/12/31

صافي التدفقات النقدية من أنشطة العمليات:

الدخل الصافي:		131750
يضاف:		
النقص في المصاريف المقدمة (هـ)	11250	
الزيادة في المصاريف المستحقة (و)	33750	
استهلاك الأبنية (ز2)	72000	
استهلاك البراءة (ز3)	7500	
الزيادة في الدوائر المالية (حـ)	30000	
استهلاك المعدات (ك)	25500	
		180000
ينزل:		
الزيادة في الزبائن (ب)	142500	
الزيادة في البضائع (جـ)	165000	
النقص في الموردين (د)	75000	
النقص في علاوة إصدار السندات (ط)	4500	
النقص في استهلاك المعدات (ز2)	7500	
أرباح أراضي/أنشطة استثمارية (ي)	18750	
أرباح بيع المعدات (هـ)	23000	
		(436250)
التدفقات النقدية الصافية من أنشطة العمليات:		(124500)

صـــافي التـــدفقات النقديـــة مـــن الأنشـــطة الاستثمارية:		
التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية:		
النقدية المستلمة من بيع الأراضي	225000	
النقدية المستلمة من بيع المعدات	120000	
		345000
التـــدفقات النقديـــة الخارجـــة للأنشـــطة الاستثمارية:		
النقدية المدفوعة لشراء أراضي	363000	
		363000
التدفقات النقديـــة الصـــافية مـــن الأنشـــطة الاستثمارية:		(18000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:		
النقدية المستلمة من زيادة رأس المال	300000	
		300000
النقدية المدفوعة لتوزيعات الأرباح	75000	
		75000
التدفقات النقديـــة الصـــافية مـــن الأنشـــطة التمويلية:		225000
الزيادة الصافية في الأرصدة النقدية		82500
الأرصدة النقدية في أول المدة		412500

الأرصدة النقدية في آخر المدة		495000
العمليات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية:		
زيادة رأس المال عن طريق زيادة الأبنية		375000
زيادة الأبنية	375000	

الحل الرابع : الطريقة غير المباشرة أسلوب ورقة العمل:

لابدَّ من تحضير ورقة العمل التالية من أجل إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة. حيث أنَّ الجزء الأول من ورقة العمل يظهر أرصدة حسابات الميزانية في أول العام ونهايته، ويحلل الحركة خلال العام لتحديد طبيعتها مدينة أم دائنة).

أمَّا الجزء الثاني فيشرح أثر حركة حسابات الميزانية على تحويل صافي الدخل إلى صافي تدفق نقدي من أنشطة العمليات، أو أنَّ الحركة في حسابات الميزانية تمثِّل تدفقاً نقدياً للعمليات الاستثمارية أو التمويلية.

ملاحظة: الحركات في حسابات الميزانية المتداولة ماعدا النقدية هي التي تحوّل صافي الدخل إلى تدفق نقدي أنشطة عمليات أمَّا الباقي فهي استثمارية أو تمويلية.

	رصيد 12/31/ 2005	تحليل الحركة خلال عام 2006		رصيد 12/31/ 2006
المدين				
أراضي الاستثمار	206250		206250 ي	
أراضي الشركة	750000	363000ل		1113000

الأبنية	2490000	375000		2865000
المعدات	622500		122500	500000
براءة الاختراع	45000		7500 (ز3)	37500
الزبائن	675000	142500ن		817500
المخزون	1147500	165000حـ		1312500
المصاريف المقدمة	127599		11250 هـ	116250
الصندوق	412500	82500س		495000
	6476750			7256750
الدائن				
رأس المال	1841250		300000 375000	2516250
الأرباح المحتجزة	660000	75000 ن	131750 أ	716750
السندات طويلة الأجل	1500000			1500000
علاوة الإصدار	225000	4500 ط		220500
الموردين	525000	75000 د		450000
الدوائر المالية	37500		30000 حـ	67500
المصاريف المستحقة	150000		33750 و	183750
مخصص استهلاك الأبنية	1230000		72000 ز1	1302000
مخصص استهلاك المعدات	307500	7500 ز2		300000
	6476750			7256750
التدفقات النقدية من أنشطة العمليات:				
الدخل الصافي: (أ)		131750		

الزيادة في الزبائن (ب)			142500	
الزيادة في البضائع (جـ)			165000	
النقص في الموردين (د)			75000	
النقص في المصاريف المقدمة(هـ)		11250		
الزيادة في المصاريف المستحقة (و)		33750		
استهلاك الأبنية (ز1)		72000		
استهلاك المعدات (ز2)			7500	
استهلاك البراءة (ز3)		7500		
الزيادة في الدوائر المالية (حـ)		30000		
النقص في علاوة إصدار السندات(ط)			4500	
أرباح أراضي/أنشطة استثمارية (ي)			18750	
أرباح بيع المعدات (هـ)			23000	
مخصص استهلاك المعدات المباعة (ك)		25500		
التدفقات النقدية من أنشطة استثمارية:				
بيع أراضي (ي)		225000		
بيع المعدات (ك)		120000		
شراء أراضي (ل)			363000	
التدفقات النقدية من أنشطة تمويلية:				
زيادة رأس المال (م)		300000		

توزيع أرباح (ن)			750000	
الزيادة في النقدية (س)			82500	
تدفقات غير نقدية تمويلية واستثمارية:				
زيادة رأس المال (ع1)		375000		
زيادة المباني (ع2)			375000	
		1331750	1331750	

تسجَّل الحركة (أ) مبلغ 131750 كنقطة بداية لقياس التدفقات النقدية من العمليات الجارية وتسجَّل في الطرف الدائن من حساب الأرباح المحتجزة كتوضيح لجزء من الحركة التي حصلت عليه.

الخطوات اللاحقة ستكون تحليلاً للحسابات ما عدا النقدية، فكلُّ الحركات المتعلقة بحسابات متداولة تعتبر أنشطة عمليات، وبالتالي ستستعمل في تحويل صافي الدخل إلى صافي تدفق نقدي من أنشطة العمليات.

تسجَّل الحركة (ب) مبلغ 142500 الزيادة في حسابات الزبائن يجب أن تخفض صافي الدخل عندما يحول إلى صافي تدفق نقدي من أنشطة عمليات، فبما أنَّ حسابات الزبائن قد زادت هذا يعني أنَّ المبيعات للزبائن فاقت النقدية المستلمة منهم، وبالتالي لابدَّ من تخفيض هذه الزيادة من صافي الدخل للوصول للتدفق النقدي الصافي.

تسجَّل الحركة (جـ) مبلغ 165000 الزيادة في حسابات البضائع التي يجب أن تخفض من صافي الدخل عندما يحوَّل إلى صافي تدفق نقدي من أنشطة عمليات مثل الحركة (ب).

تسجَّل الحركة (د) مبلغ 75000 النقص في حسابات الموردين يجب تخفض صافي الدخل عندما يحوَّل إلى صافي تدفق نقدي من أنشطة ت، فبما أنَّ حسابات الموردين قد نقصت هذا يعني أنَّ المشتريات من الموردين أقلَّ من النقدية المدفوعة لهم وبالتالي لابدَّ من تخفيض هذا النقص من صافي الدخل للوصول للتدفق النقدي الصافي.

تسجل الحركة (هـ) مبلغ 11250 نقصاً في المصاريف المدفوعة مقدماً أي أنَّه ما دفع مقدماً هذا العام أقل مما دفع في العام الماضي بـ 11250، وبالتالي لابدَّ من إضافة المبلغ إلى صافي الدخل للوصول إلى التدفق النقدي الصافي.

تسجَّل الحركة (و) مبلغ 33750 زيادة في المصاريف المستحقة أي أنَّ المستحق على الشركة من مصاريف هذا العام يفوق المستحق عليها في العام الماضي بـ 33750، وبالتالي لابدَّ من إضافة المبلغ إلى صافي الدخل للوصول إلى التدفق النقدي الصافي.

تسجَّل الحركة (ز) الاستهلاكات: وهي بالطبع مصاريف غير نقدية، وبالتالي لابدَّ من إضافة أي زيادة في مخصص الاستهلاك لصافي الدخل لتحويله إلى تدفق نقدي صافي.

مع ملاحظة أنَّ (ز2) هناك نقص في مخصص الاستهلاك، والسبب طبعاً بيع المعدات، وبالتالي طرح مخصص استهلاكها من مجموع المخصصات لهذا العام. وهنا يمكن أن تحلَّ المشكلة بواحد من الحلَّين:

أ- وهو ما اتبع في المثال، أن يسجَّل النقص في الاستهلاك لوحده بمعالجة معاكسة للزيادة في الاستهلاك وإضافة استهلاك المعدات المباعة عند معالجة بيع المعدات (الفقرة ك).

ب- أن تسجَّل الزيادة في مخصص الاستهلاك، وهي استهلاك السنة الحقيقية

محسوب على أساس استهلاك المعدات المباعة – النقص في مخصصات الاستهلاك = (25500 – 7500 = 18000) وتسجَّل كزيادة في صافي الدخل للوصول إلى التدفق النقدي الصافي.

تسجَّل الحركة (حـ) مبلغ 30000 زيادة في الدوائر المالية تعالج عكس معالجة الموردين في الفقرة (د) كونها زيادة وليست نقصاً.

تسجَّل الحركة (ط) نقص علاوة الإصدار: وهذا يعني أنَّه تمَّ تحميل قائمة الدخل العبء الحقيقي للفائدة (فائدة مدفوعة – حصة السنة من العلاوة) وبالتالي لابدَّ من طرح الفرق من صافي الدخل للوصول إلى التدفق النقدي الصافي.

تسجَّل الحركة (ي)، (ك): أرباح بيع الأراضي والمعدات: لابدَّ من طرح هذه الأرباح من صافي الدخل للوصول إلى التدفق النقدي الصافي من أنشطة العمليات، لأنَّ هذه الأرباح يجب أن تضاف إلى المبلغ الأصلي للأصل المباع للوصول إلى التدفق النقدي من بيع الأصل الذي يعتبر تدفقاً نقدياً من أنشطة استثمارية وليست أنشطة عمليات.

ففي حالة بيع الأراضي (ي)

كلفة الأراضي 206250 + ربح الأراضي 18750 = ثمن بيع الأراضي 225000 ويجب أن تسجل تدفقاً نقدياً من أنشطة استثمارية.

أمَّا في حالة بيع المعدات (ك)

كلفة المعدات المباعة 122500 – استهلاك المعدات المباعة 25500 + أرباح البيع 23000 = 120000 ثمن بيع المعدات ويجب أن تسجَّل تدفقاً نقدياً من أنشطة استثمارية.

تسجّل الحركة (ل) مبلغ 363000 شراء أراضي وهو تدفق نقدي خارج من أنشطة استثمارية.

تسجّل الحركة (م) 300000 الزيادة النقدية في رأس المال وهي تدفق نقدي داخل من الأنشطة التمويلية.

تسجّل الحركة (ن) توزيعات الأرباح التي يمكن أن تحسب على أساس الفرق بين التغير في أرصدة الأرباح المحتجزة مع أرباح السنة، وتمثّل تدفقات نقدية خارجة من الأنشطة التمويلية.

تسجّل الحركة (ع) تدفقات غير نقدية تمويلية واستثمارية كونها إضافة لمباني الشركة مقابل زيادة في رأس المال، وهذه العملية يجب أن تفصح عنها قائمة التدفقات النقدية في ملحق في نهاية القائمة.

ويمكن عرض القائمة كما يلي:

قائمة التدفقات النقدية للعام المنتهي في 2006/12/31

صافي التدفقات النقدية من أنشطة العمليات:

الدخل الصافي:		131750
يضاف:		
النقص في المصاريف المقدمة (هـ)	11250	
الزيادة في المصاريف المستحقة (و)	33750	
استهلاك الأبنية (ز2)	72000	
استهلاك البراءة (ز3)	7500	
الزيادة في الدوائر المالية (حـ)	30000	
استهلاك المعدات (ك)	25500	
		180000

ينزل:

الزيادة في الزبائن (ب)	142500	
الزيادة في البضائع (جـ)	165000	
النقص في الموردين (د)	75000	
النقص في علاوة إصدار السندات (ط)	4500	
النقص في استهلاك المعدات (ز2)	7500	
أرباح أراضي/أنشطة استثمارية (ي)	18750	
أرباح بيع المعدات (هـ)	23000	
		(436250)
التدفقات النقدية الصافية من أنشطة العمليات:		(124500)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية :		
التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية :		
النقدية المستلمة من بيع الأراضي	225000	
النقدية المستلمة من بيع المعدات	120000	
	345000	
التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الاستثمارية:		
النقدية المدفوعة لشراء أراضي	363000	
	363000	
التدفقات النقدية الصافية من الأنشطة الاستثمارية:		(18000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:		
التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية:		

النقدية المستلمة من زيادة رأس المال	300000	
		300000
التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة التمويلية:		
النقدية المدفوعة لتوزيعات الأرباح	75000	
		75000
التدفقات النقدية الصافية من الأنشطة التمويلية:		225000
الزيادة الصافية في الأرصدة النقدية		82500
الأرصدة النقدية في أول المدة		412500
الأرصدة النقدية في آخر المدة		495000
العمليات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية:		
زيادة رأس المال عن طريق زيادة الأبنية		375000
زيادة الأبنية	375000	

أسئلة الفصل الخامس

1- اشرح المقصود بقابلية الفهم كأحد الخصائص النوعية للقوائم المالية التي عرضتها لجنة معايير المحاسبة الدولية.

2- هل يمكن تحقيق الموثوقية في القوائم المالية وما هي الصعوبات ؟

3- هل استطاعت المعايير المحاسبية الدولية تحقيق قابلية القوائم المالية للمقارنة؟

أذكر أهم الحالات التي سعت فيها لمعايير إلى تحقيق قابلية المقارنة مع ذكر أهم المعايير.

أذكر أهم الحالات التي ما زالت بحاجة إلى اهتمام من قبل المعايير المحاسبة الدولية من أجل تحقيق قابلية المقارنة.

4- ما الفرق بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية ؟

المراجع

أولاً- المراجع العربية:

1- د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان: نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق - 1995.

2- د. حكمت الراوي، المحاسبة الدولية، دار حنين - مكتبة الفلاح - عمان - 1995.

3- لجنة المعايير المحاسبية الدولية: المعايير المحاسبية الدولية - تعريب توفيق أيوب، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - عمان - 1999.

4- لجنة المعايير المحاسبية الدولية: معايير المحاسبة الدولية، تعريب سابا وشركاهم - 1997.

5- ماثيو بيشنت - النهوض بمهنة المحاسبة على الصعيد الدولي - مجلة المحاسبة - العدد 14 - بيروت - 1993.

6- محمد عبد الغني البهلول: موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية - رسالة ماجستير - جامعة دمشق - 1997.

7- هيئة الأمم المتحدة، الأمانة العامة - نظام الحسابات القومية المنقح - 1993.

8- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - معايير المحاسبة المالية - 1999.

9- قائمة التدفقات النقدية وأهمية الإفصاح عنها في سورية - هاني أبو

عويضة – رسالة ماجستير – جامعة دمشق 1998.

10- عبد اللطيف حافظ وآخرون: النظام المحاسبي الموحد- دار الفكر العربي 1971.

11- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2005 ، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان – الأردن

ثانياً- المراجع الأجنبية:

1-Chiba,J 2001 The designing of Corporate accounting Law in Japan,Kodansha, International,Tokyo

2-Godwin ,J.H.Goldberg,S.R.and Douthett, E.B 1998 Releuance of us-GAAP for Japanese Companies, International journal of ACCounting,vo1033.NO.5.

3- Lamb,M,Nobes,C.W.andRoberts,A.D.(1998) International Varitions in the Connectious between taxand Finamcial reporting,Accounting andBusiness Research,Summer

4-Stolowy,H,Haller,A.and Klock haus, v.2001Accounting for brands in france and Gefmaxy compared with IAS 38 (Intang ible Assets): An illustration of the difficultg of harmonizaton,Intprnational Joudval of Accounting,vo1036

5-Christ opher Nobes and Robert parker –Comparative International Account, EIGHTH EDITION. Prentic Hall .

6-Cooke,T.E.and Kikuya,M.(1992)Financial Reporting in Japan, Black well.

7-Alexander,D.and Arder,S.(2001) Europian Guide, Newyork,Aspen

8-Bailey,D.(1995)Accounting in transition in the trans sitional economy,European Accounting Review, vo104,NO.4.

9-Chen,s,sun,z.and wang,y.(2002)Evidence from china on whether harmon: zed Accounting standards. Harmonize Accounting practice, Accounting Horizons,VO1016,NO.30

10-Collasse,B.and standish,P.1998,De Lare forme 1996-1998 dudispositif fran Cais de normalisation Comptabilite, Controle audit Septemper.

11-Metton p(1996) The investor s Guiole to Going Global swith equity. London: FT/ Pitman Pubtishing.

12- Abdel M. Agmi and Karen T. Cascini: Reporting Geografical and Business Segment Information by Multinational Enterprises. IBAT Venice 1999.

13- Campbell. L.C.: International Auditing Macmilan London 1985.

14- Dunning, J.H.: Changes in the Level and Stracture of international production, the last one hundred years, in M.C. Casson (ed): The growth of international Business. Allen and Unwin. 1983.

15- Davidson, s., weil, R.L.: Handbook of modern Accounting 2.ed, McGraw-Hill. co. 1977.

16- Choi, F.D.S, Mueller, G.G.: International Accounting, Prentice-Hall Interational Editions. New Jersey 1992.

17- Emerson - 1998 - 19999: Big Five Multinational comprise client satisfaction study.

18- Hendriksen, E.S.: Accounting theory. u.ed. Irwin Illinois 1982.

19- Maskins. E. Mark, Kenneth R. Fessis, Thomas. I. Selling: International financial Reporting and Analysis.

Irwin 1996.

20- International Accounting Standards committee 1996 UK.

21- Meek, G.K, and S. Saudagaran: A Survey of Research on financial reporting in a transnational context, The journal of Accounting Literature 1990.

22- Mueller, G., Gernon, H. Meek, G.K: Accounting An International Perspective., Irwin 1994.

23- Nobes, Christopher and Parker, R: Comparative International Accounting 4.ed prentice Hall New York, London, Toronto, Sydney, Tokyo, Singapore - 1995.

24- Shroeder, R.G. Clark Myrtle: Accounting Theory Text and Readings. John Wiley & sons. 5th ed. USA 1995.

25- Parker, R.H. and Nobes C.: An International view of True and fair Accounting, Routledge, 1994.

26- Stamp, E: Comparative Reporting, its future evolution, Canadian institute of chartered Accountants Toronto. 1980.

27- Stamp, E and Moonitz: International Auditing Standards. Prentice Hall, London 1979.

28- Zeff, stephen A. Dharan, B.: Readings & Notes on financial Accounting, The McGraw- Hill. co. 1996.

29- Barry j. Epstein & Abbas Ali Mirza , Interpretation and Application of international Accounting Standards . Wiely 2003

30- WWW.jardine-matheson.com

31- www.iasb.org

32- www.globalpublicpolicysymposium.com

اللجنة العلمية:

- الأستاذ الدكتور اسماعيل اسماعيل
- الأستاذ الدكتور حسين القاضي
- الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي

المدقق اللغوي:

الدكتور ياسين فاعور

حقوق الطبع والترجمة والنشر محفوظة لمديرية الكتب والمطبوعات